

Teoría Normativa General de la Tributación

Curso Virtual



Responsable de Contenidos del Curso:	Karola Samaniego
Revisores del Contenido:	Tutores Virtuales
Diseño Instruccional y Pedagógico:	Educación virtual – Centro de Estudios Fiscales
Elaboración de Recursos Didácticos:	Educación virtual – Centro de Estudios Fiscales
Primera Edición:	Agosto 2009
Última Actualización:	Julio 2010

INDICES DE CONTENIDOS

DERECHO TRIBUTARIO

Objetivo de la Unidad

Al finalizar el estudio de la Unidad, el funcionario estará en capacidad de:

- Identificar los fundamentos del Derecho Tributario y su influencia en las actividades institucionales.
- Comprender la importancia de la Ley y la Jurisprudencia en la generación de normas de Derecho Tributario.

Contenido de la Unidad

1. EL DERECHO TRIBUTARIO

1.1. Concepto y Categorización del Derecho Tributario



1.2. Principios fundamentales del Derecho Tributario

1.3. Fuentes del Derecho Tributario

1.4. Interpretación en Materia Tributaria.

Autor: Tiberio Torres

Concepto

El Derecho Tributario es una rama de las ciencias jurídicas que regula fundamentalmente, dos aspectos:

1.- Los tributos y lo relacionado con los mismos:

Poder tributario.- La facultad estatal para el establecimiento, modificación o extinción de los tributos; y,

Gestión de los Tributos.- Toda actuación estatal ejercida directamente o por intermedio de organismos creados, específicamente para cumplir con la administración de los tributos,

2.- La relación jurídica que nace como consecuencia del tributo, entre el Estado como ente acreedor de los tributos y el contribuyente como deudor u obligado al pago de los mismos.

Categorización

El Derecho Tributario pertenece a la categoría de Derecho Público, que es un conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre el Estado y los particulares; en esta relación el Estado actúa con poder y soberanía.



En Derecho Público rige un principio doctrinario fundamental:

"Sólo puede hacerse aquello que está establecido en la ley",

por ello, al tratarse de Derecho Público:

Todo aquello que la Ley no permite expresamente se entiende prohibido.

Por lo contrario, pertenecen a la categoría de Derecho Privado todas aquellas ramas del Derecho que regulan las relaciones entre particulares. Esta categoría del Derecho tiene como premisa máxima que: "Se entiende permitido todo aquello que la Ley no prohíba de forma expresa".

Principales Principios Tributarios recogidos en la Doctrina

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En virtud de este principio, la facultad de establecer, modificar, extinguir o exonerar tributos es exclusiva del Estado, el cual la ejerce mediante ley.

En consecuencia, *no hay tributo sin ley*. Es de entenderse, conforme las normas constitucionales, que este principio se aplica con relación a los actos legislativos de la entidad competente. Por tanto, tratándose de impuestos, nos referimos al acto legislativo de la Asamblea Nacional; y siendo tasas y contribuciones especiales, al acto legislativo del ente seccional. (Art. 120, num. 6 de la Constitución y

Art. 264, num. 5 de la Constitución).

> Art. 120.- "La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: [...] 6. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados".

> Art. 264.-Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: [...] 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras."

Así, aplicando el principio a los impuestos diríamos que: "no hay impuesto sin ley"; y, con respecto a las tasas y contribuciones especiales diremos que: "no hay tasa o contribución especial si no hay acto legislativo (ordenanza) que lo establezca."

Del principio de legalidad se deriva el **principio de *Reserva de Ley*** que establece que, *determinados elementos del tributo necesariamente, para ser creados, modificados o suprimidos, requieren acto legislativo*. Así, las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exoneraciones y deducciones, y los reclamos o recursos que deban concederse.

En definitiva, *todo el conjunto de las relaciones tributarias, los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes y responsables, están sometidos, de forma estricta e imprescindible, al principio de legalidad*. (Art. 132 num. 3 Constitución, Art. 4 C. Tributario)

> Art.132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional, que no requieran de la expedición de una ley, se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: [...] 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados"

> Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código

PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Como ocurre en todo el sistema jurídico normativo, las normas tienen que crearse con la intención de que rijan de manera general.

En aplicación de este principio, las leyes tributarias tienen que ser generales y abstractas y no referirse, en concreto, a determinadas personas o grupos de personas, sea concediéndoles beneficios, exenciones o imponiéndoles gravámenes.

El principio de generalidad debe ser entendido como la proclamación de aquel principio exaltado en la revolución francesa, relativo a que todas las personas somos iguales, por tanto, no es admisible suponer la elaboración de leyes que discriminen a una persona o grupos de personas al darles tratamientos distintos de aquel que se le da al resto. Nuestra Constitución recoge en el Art. 66, numeral 4 este principio fundamental cuando dispone:

> Art. 66 .- "Se reconoce y garantizará a las personas: [...] 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación".

PRINCIPIO DE IGUALDAD

En Derecho Tributario el principio de igualdad tiene una doble significación:

1. La primera, que rige la vida jurídica en general como principio universal de Derecho que propugna la **igualdad de todos ante la Ley**; y, (Derivación del principio de Generalidad)

2. La segunda, que establece lo que se conoce como igualdad entre iguales, esto es, que el

> Derecho Tributario debe establecer un régimen tal que, **los ciudadanos de iguales condiciones estén sometidos al Régimen tributario en iguales condiciones**", a esta forma de establecer igualdades se le conoce comúnmente como **"igualdad entre iguales"**.

En doctrina se ha discutido mucho sobre el Principio de Igualdad. En un criterio que compartimos, se dice que, la concepción general de igualdad ante la Ley, que nosotros hemos referido como relacionada con el principio de generalidad, corresponde a la concepción primigenia de la igualdad entre los hombres, aquella que motivará los movimientos libertarios y de proclamación de derechos fundamentales en capítulos estudiados a profundidad por la historia universal. Este principio, el de igualdad de los hombres, dio lugar a la concepción de la igualdad de las personas ante la Ley, concepción que nosotros hemos recogido como el primero de los matices del principio de igualdad en materia tributaria.

La segunda concepción o modo de ver el principio de igualdad en Derecho Tributario es el que proclama que, a personas en iguales condiciones hay que darles el mismo trato, pero distinto del que se les da a personas en condiciones diferentes. Lo conocemos como "Igualdad entre Iguales", conforme ya lo hemos dicho. Este principio viene a constituirse en una evolución de aquel principio primigenio de igualdad de todas las personas ante la Ley, para resultar en un principio más avanzado, enfocado ya no solamente en el ámbito jurídico, sino teniendo en cuenta las realidades económicas de los sujetos.

En efecto, una vez que se ha consolidado jurídicamente el principio de la igualdad de las personas ante la ley, y una vez que ya casi nadie discute su plena vigencia, se ha hecho necesario dar un paso adelante en materia tributaria, considerando las particularidades propias de cada persona en cuanto a su capacidad para contribuir al sostenimiento del gasto público, teniendo en cuenta, además, circunstancias de orden económico que condicionan el establecimiento del régimen tributario como tal.

De allí, ha nacido la concepción del trato ya no solamente igualitario entre personas, sino ante todo **equitativo** en el régimen tributario, por tanto, a quien está en la misma capacidad contributiva, tráteselo de manera equivalente que a otro en las mismas capacidades. Ha surgido, por tanto, el principio de equidad proclamado en el Art. 300 de la Constitución.

> Art. 300.- "El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, trasparencia, y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.
>
> La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables".

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El principio de proporcionalidad propugna el postulado de que, los tributos deben ser establecidos de tal forma que el gravamen siempre guarde proporción con la capacidad de contribuir de los ciudadanos. Por tanto, a mayor capacidad contributiva, aumentará de manera proporcional el gravamen establecido por concepto de obligación tributaria.

La dificultad que implica la aplicación de este principio radica en que, la base sobre la cual se aplica la tarifa del tributo, no siempre atiende a una verdadera manifestación de capacidad contributiva. Como ejemplo, podemos citar el caso de los impuestos a las ventas o sobre el consumo, casos en los que, si bien la tarifa siempre es proporcional al monto del bien consumido (ejemplo: Tarifa 12% de IVA sobre el precio del bien o servicio consumido), el valor de dicho bien no siempre es una manifestación de riqueza cierta.

Por tanto, para que podamos sostener que un tributo es proporcional, deberemos de cuidar no solamente que la tarifa del tributo siempre tenga la misma proporción con respecto a la base imponible sino, ante todo, que dicha base imponible sea la manifestación real de un elemento demostrativo de riqueza y, en consecuencia, de capacidad contributiva.

PRINCIPIO DE LA NO CONFISCACIÓN

La Constitución establece como derecho fundamental de las personas, el de propiedad, disponiendo en el Art. 66, num. 26.

Así mismo, no pueden dejar de considerarse las normas, también de rango constitucional, que establecen la obligación del Estado de garantizar la redistribución justa de las riquezas, el desarrollo sustentable, la erradicación de la pobreza; en resumen, el buen vivir, como manifestación de algunos fines extra-fiscales de los tributos (Art. 3, num 5 Constitución).

> Art. 66 .- "Se reconoce y garantizará a las personas: [...] 26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas."
>
> Art. 3 .- "Son deberes primordiales del Estado: [...] 5. Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir."

La vigencia del Principio de no confiscación obliga al establecimiento de tributos en una medida tal que no llegue a causar perjuicios patrimoniales a los contribuyentes.

Un tributo cumplirá con estos supuestos cuando, una vez satisfecho, siga permitiendo a las personas obligadas a su pago, el tener una capacidad adecuada de ahorro e inversión.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

En materia tributaria, como en el resto de normas del ordenamiento jurídico, las leyes, sus reglamentos y circulares de carácter general rigen exclusivamente para el futuro.

El Código Tributario señala que regirán desde el día siguiente al de su publicación en el registro oficial, sin embargo de ello, puede también señalarse una fecha de vigencia posterior a la de la publicación.

Las leyes que se refieren a tributos, cuya determinación o liquidación deba realizarse por períodos anuales, por ejemplo, el impuesto a la renta, son aplicables desde el primer día del siguiente año calendario; y si la determinación o liquidación se realiza por períodos menores, se aplicarán desde el primer día del mes siguiente. El principio de irretroactividad ha sido proclamado como principio rector del régimen tributario en la Constitución vigente. (Art. 300 Constitución).

Como excepción a la regla general, las normas tributarias penales (las que se refieren a delitos, contravenciones y faltas reglamentarias de carácter tributario), que por aplicación de principio general rigen para el futuro; excepcionalmente, tendrán efecto retroactivo si son más favorables y aun cuando haya sentencia condenatoria. (Art. 11 C. Tributario)

> Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.
>
> Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.

Ahora bien, los principios hasta aquí referidos son los generalmente aceptados por la doctrina del

Derecho Tributario, sin que ello implique que son los únicos vigentes y válidos en el sistema tributario. En efecto, existen otros principios que las legislaciones nacionales van recogiendo como principios específicos del Régimen tributario, tal es el caso de nuestra Constitución, que en el Art. 300 se ocupa de proclamarlos. Respecto de estos principios que a continuación pasamos a desarrollar debemos dejar sentado que, no por ser los únicos que se disponen en la norma Constitucional, son los únicos que tienen vigencia en el ordenamiento tributario.

Ninguno de los principios desarrollados en líneas anteriores, aunque no todos han sido objeto de enunciación expresa como principios de carácter tributario, sin embargo, puede dejar de tener vigencia y aplicación, por tratarse de principios generales del Derecho Tributario.

Principios Tributarios recogidos en la Constitución Política de la República

Conforme lo hemos dicho en líneas precedentes, nuestra Constitución ha dispuesto la existencia de determinados principios como rectores del Régimen tributario en el Ecuador. El Art. 300 manda:

“El Régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

En líneas anteriores, hemos desarrollado ya los principios de Generalidad, Irretroactividad y Equidad, correspondiendo, por tanto, desarrollar los demás, consagrados en la norma constitucional:

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

La progresividad, como sistema de imposición, ha ganado terreno en las legislaciones tributarias alrededor del mundo. Este principio proclama el postulado de que, conforme aumenta la capacidad económica de una persona, debe aumentarse, de manera progresiva, el gravamen que dicha persona sufre en el pago de sus tributos. Tradicionalmente, los tributos como el impuesto a la renta o al patrimonio han adoptado esta modalidad, de manera que, conforme aumentan los ingresos o el patrimonio del sujeto, de manera gradual, va aumentando la tarifa del tributo a satisfacerse.

Nuestra Constitución no solamente que establece el principio de progresividad sino que, además, en el mismo Art. 300 dispone que, deberán priorizarse, en el régimen tributario ecuatoriano, los impuestos progresivos, estableciendo, por tanto, la obligación de que los tributos de aquellos del tipo tarifa fija vayan cediendo terreno frente a aquellos del tipo tarifa gradual.

Ahora bien, el impuesto progresivo no debe ser entendido siempre como el mejor *per se*, pues no siempre un impuesto, por el hecho de ser progresivo, cumple con el cometido primordial de todo sistema tributario, esto es, el de establecer gravámenes conforme a la capacidad contributiva de los sometidos a ellos.

Por tanto, afirmamos, de manera categórica que, la progresividad del tributo cumple su cometido solamente cuando es además proporcional a la capacidad del sujeto para contribuir. Dicho en otras palabras: El tributo más adecuado para el cumplimiento de los fines de un sistema tributario justo, será aquel que se establezca de manera que, el gravamen impuesto sea directamente proporcional a la capacidad del sujeto para contribuir al gasto público, de forma que se acreciente, progresivamente, conforme la capacidad contributiva aumente, y disminuya, en la misma proporción, cuando la capacidad contributiva se vea reducida. Es decir, que el impuesto sea al mismo tiempo, progresivo y proporcional.

PRINCIPIO DE EFICIENCIA

Este principio, de origen más bien administrativo, ha sido incluido como rector del régimen tributario, imponiendo la obligación al Estado de procurarse Administraciones Tributarias eficientes, es decir, que obtengan el máximo de resultados posibles al mínimo costo. En términos económicos, diríamos que,

una administración es más eficiente conforme logre optimizar al máximo sus recursos.

PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA

Implica la obligación de las Administraciones tributarias de proporcionarle al obligado a pagar tributo **un sistema simple**, que reduzca al máximo la presión fiscal indirecta sufrida por el sujeto pasivo en el cumplimiento de la obligación tributaria. Por *presión fiscal indirecta* entiéndanse todos aquellos egresos adicionales en los que debe incurrir el sujeto pasivo con la finalidad de pagar la obligación tributaria (ejemplo: pago de asesor tributario, compra de formularios, etc).

PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA

En acatamiento de este principio, **es obligación del Estado, y de las Administraciones tributarias en particular, el volver transparente, pública y asequible la información relativa a su gestión.** Es de anotar, que este principio solamente alcanza a aquella información que hace relación a la gestión de lo público por parte de las Administraciones tributarias, en otras palabras, a su manejo administrativo. De ninguna forma puede creerse que, en aplicación de este principio, deba dejarse a disposición del público la información que, sobre los contribuyentes, tienen las Administraciones tributarias, por ser esta información de carácter confidencial, de propiedad del contribuyente mismo, y solamente administrada por el Estado a través de las Administraciones tributarias.

PRINCIPIO DE SUFICIENCIA RECAUDATORIA

El principio de suficiencia recaudatoria le impone al Estado ciertos deberes de carácter financiero. En efecto, en aplicación de este principio, **le corresponde al Estado el asegurarse de que la recaudación de tributos sea siempre suficiente para financiar el gasto público.**

3. Fuentes del Derecho Tributario

El Derecho Tributario, como rama de las Ciencias jurídicas en general, tendrá sus fuentes primigenias en aquellas que constituyen, también, fuente del Derecho en su concepción más amplia, a saber:

- La Ley
- La Jurisprudencia y
- La Doctrina

3.1 La Ley como Fuente del Derecho Tributario

Quizá la fuente más importante de Derecho Tributario es la **Ley**.

Como fuente, la Ley debe entenderse en el sentido amplio de norma jurídica, y dentro de ésta habrá que atender necesariamente a la categorización normativa para encasillar a las diferentes normas, que dependiendo de su rango irán creando Derecho.



La **primera norma**, productora de Derecho Tributario será la **Constitución**. Son las normas de carácter constitucional las que sentarán en un Estado de Derecho, los principios rectores del ordenamiento jurídico del mismo, por tanto, al hablar de Derecho Tributario, será la Constitución la que establecerá los principios generales dentro de los cuales el sistema tributario del Estado deberá desarrollarse y desenvolverse.

Por tanto: **La Constitución es la primera y más importante fuente de Derecho Tributario**.

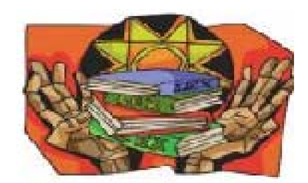
Tal como se citó anteriormente, en la Constitución vigente aprobada mediante referéndum, se dispone que el sistema tributario se regirá por los **principios de generalidad, progresividad, eficiencia,**

simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se establece además que deberán priorizarse los impuestos directos y progresivos. La norma constitucional propugna además la utilización del régimen tributario como instrumento de política económica, con la finalidad de alcanzar ciertos objetivos extrafiscales cuando manda que, la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Novedosa resulta la incorporación de nuevos principios que buscan implementar un régimen eficiente de administración de los tributos, encaminados sobre todo a establecer pautas para el actuar de las administraciones tributarias cuando se dispone que deberá observarse los **principios de simplicidad administrativa, eficiencia y transparencia**, como medios para alcanzar en primer término una labor eficiente, reflejada en buen servicio al contribuyente, en procesos sencillos que le faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y una administración transparente de los recursos públicos en manos de las administraciones tributarias.

Como es de suponerse, en el Ecuador no solamente los principios antes referidos son los que rigen el régimen tributario, habíamos señalado ya en líneas anteriores otros principios, que sin ser los únicos, regulan también el actuar de las administraciones tributarias, del Estado, y de los Particulares, en esta tan especial Relación Jurídica Tributaria a la que también hemos hecho alusión; sin embargo, por tener rango constitucional, los principios de Igualdad, Generalidad y Proporcionalidad, con sus contenidos propios, son los que en principio establecen el marco general de desarrollo y ejercicio del Derecho Tributario.

La importancia de la Constitución como fuente de Derecho Tributario ha sido reconocida ampliamente en la Doctrina, se refiere por ejemplo que la importancia se manifiesta en situaciones relacionadas con la interpretación de las normas tributarias en caso de conflicto de normas, atendiendo a la supremacía, y al hecho de que como es sabido, las normas constitucionales y sus principios son por excelencia directa e inmediatamente aplicables dada la sujeción a la que están sometidos los ciudadanos y el Estado mismo frente a las normas constitucionales**.1**



Luego de las normas constitucionales, están por categorización normativa, las normas de **Derecho Internacional**, y adicionalmente, dado el auge de nuevas formas de relación entre Estados, las de **Derecho Comunitario**, que constituyen también fuente importante de Derecho Tributario.

Siguiendo con las normas, en razón de su categorización, fuente de Derecho Tributario, tenemos a la **Ley**. En el Ecuador en diversas ocasiones se ha clasificado a las leyes en tipologías diferentes, se las ha llamados leyes orgánicas, leyes especiales, leyes generales, luego esta clasificación se ha reducido a considerarlas solamente **orgánicas y generales**; clasificaciones y consideraciones que, en todo caso, lo que pretenderían desde el punto de vista estrictamente jurídico es prevenir conflictos de aplicación en caso de contradicción normativa, o resolverlos en caso de efectivamente producirse. Independientemente de la consideración hecha, la Ley, del tipo que sea, constituye también fuente de Derecho Tributario, siendo quizá la fuente más prolífica de todas. En efecto, no es extraño para nosotros apreciar como mediante leyes, se han ido estableciendo instituciones nuevas dentro del mundo de los tributos, o como algunas existentes se modifican o extinguen.

Refiriéndonos en concreto al caso ecuatoriano, en materia de impuestos internos los cuerpos normativos fuente de Derecho Tributario han sido, en los últimos años:

- El Código Tributario,
- La Ley de Régimen Tributario Interno y la posterior Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y su Ley interpretativa,
- La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas,
- La Ley del Registro Unico de Contribuyentes,
- La Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas,
- La Ley Orgánica de Aduanas,
- Entre otras, que han creado todas ellas, verdaderas instituciones dentro del mundo de los

1 Calvo Ortega, Rafael. Derecho Tributario Parte General. Pp. 81-89

tributos.

Podríamos atrevernos a encasillar para efectos de estudio de fuentes del Derecho, en esta categoría a los actos legislativos de entes seccionales, con los que se crean tributos, se los extingue o se los modifica.

Finalmente, tenemos a las **normas secundarias**, que sin tener el rango de Ley en el esquema clásico de categorización de las normas propuesto por Kelsen, sin embargo las encasillamos dentro de lo que en el estudio de las Fuentes del Derecho se conoce como Ley. Nos referimos a las **normas reglamentarias en general**, a las circulares y demás actos normativos de las administraciones tributarias que posibilitan la aplicación de la Ley y que a no dudarlo constituyen también fuente importante de Derecho Tributario. En el caso ecuatoriano, esto último quizá con mayor fuerza que la misma Ley en determinadas épocas en las que se ha abusado de la facultad reglamentaria y se ha legislado vía reglamento.

3.2 La Jurisprudencia como Fuente de Derecho Tributario



En Doctrina, no existe aún un acuerdo en reconocer a la Jurisprudencia como fuente formal de Derecho Tributario, hay quienes sostienen que solamente la Ley tiene ese carácter por la particularidad de que solo por acto legislativo se puede generar Derecho Tributario atendiendo al principio de legalidad y el de reserva de ley antes referidos. Nosotros nos inclinamos por pensar que, la Jurisprudencia si bien no tiene la posibilidad de crear normas jurídicas como tales, sin embargo, si es creadora de Derecho, en el sentido amplio que la palabra tiene en las ciencias jurídicas pues, lo que hace es precisamente crear precedentes sobre la aplicación de determinadas normas.

En sistemas jurídicos como el ecuatoriano en el que se reconoce la potestad de generación de Derecho a cargo de la Corte Nacional de Justicia por medio de los fallos de triple reiteración que constituyen jurisprudencia de aplicación obligatoria para los jueces inferiores, estamos ante una realidad que determina un evidente poder de generación de derecho a cargo de los jueces. En materia tributaria no puede escaparse a esta realidad y tenemos que reconocer la facultad de la **Corte Nacional de Justicia**, de crear Derecho Tributario por medio de sus fallos cuando, cumplidos los supuestos constitucionales, lo que se manifiesta en dichos fallos se vuelve de aplicación obligatoria.

No podemos dejar de referirnos a la **Costumbre** que en materia comercial es fuente importante de Derecho, y que consecuentemente podría en determinado momento llegar a crear instituciones jurídicas con implicaciones tributarias y a los principios universales:

- **Vivir Honestamente,**
- **Dar a Cada quien lo Suyo, y**
- **No Hacer daño a Nadie**

Que no pueden dejar de estar presentes en el Derecho Tributario y a los que, aun cuando no se reconozca formalmente su carácter de fuente del Derecho.

4. Interpretación en Materia Tributaria



Como lo señala José Vicente Troya: "Interpretar la ley es averiguar respecto de ella el pensamiento y la voluntad del legislador, prosiguiendo un proceso lógico y con la ayuda de los 'medios de interpretación", por tanto, cuando hablamos de interpretación de la Ley en general, nos referimos al proceso lógico por el cual el juzgador desentraña el contenido de una norma para aplicarla al caso concreto sometido a su conocimiento. Esta forma de interpretación a la que nos hemos referido es la interpretación judicial, encargada a los jueces quienes, al momento de resolver las controversias sometidas a su conocimiento, resuelven dichas controversias aplicando la Ley, conforme el entendimiento que logran de ella, lo que les permite llegar a la convicción de que el asunto en cuestión debe ser de una u otra forma.

Además de lo señalado, *la interpretación de una norma puede ser realizada por cualquier persona, quien llegará al convencimiento de que una norma dispone, prohíbe o permite una cosa y no otra, pues la interpreta de tal manera que, pese a las diferentes interpretaciones que se puede dar a una norma, el ha elegido una, la que cree la correcta, y se convence de que así es en efecto.*

En materia tributaria, la interpretación no debe entenderse radicalmente distinta de las formas de interpretar las normas que se admiten en derecho (Art. 18 del Código Civil), en efecto, por regla general, *ante la necesidad de interpretación de una norma jurídica, deberán aplicarse las reglas que como premisa establece el Código Civil.*

> Art. 18 del Código Civil.- "Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes:
>
> 1a.- Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento;
>
> 2a.- Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal;
>
> 3a.- Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte, a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso;
>
> 4a.- El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto;
>
> 5a.- Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes;
>
> 6a.- En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural; y,
>
> 7a.- A falta de ley, se aplicarán las que existan sobre casos análogos; y no habiéndolas, se ocurrirá a los principios del derecho universal."

La particularidad que se presenta en materia tributaria, esta dada por el contenido del Art. 13 del Código Tributario que dispone:

> "***Interpretación de la ley.-*** *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.*
>
> *Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.*

Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación."

Como se aprecia del contenido de la norma transcrita, el principio general es que en materia tributaria se apliquen los métodos de interpretación de la norma que el derecho admite en general, esto es, las reglas de interpretación del Código Civil. Continúa la norma disponiendo que, las palabras que se empleen en la norma tributaria deberán entenderse en su sentido jurídico en primer término, para luego recurrir al sentido técnico o usual (El sentido jurídico se refiere a aquello determinado en la Ley, mientras que la parte técnica hace referencia a la especialidad de lo que se está hablando, por ejemplo: contable, financiera, etcétera.); esta regla debe aplicarse siempre que no se haya definido la palabra en cuestión, de forma expresa en la misma norma.



Analicemos ahora lo que hace distinto al método de interpretación de las normas en materia tributaria: " **Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, *teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica***", lo que determina que, si bien se aplicarán los métodos de interpretación generalmente aceptados, sin embargo, siempre habrá que tener en cuenta dos particularidades:

1.- Los fines que persiguen las normas tributarias. - *Que como habíamos anotado antes son, la de procurar recursos públicos al Fisco, y de cumplir con fines extrafiscales como el estímulo de la inversión, el ahorro, el procurar una justa redistribución de la riqueza, etc*; y,

2.- La significación económica de las normas tributarias, significación innegable si atendemos a lo que son los fines que persiguen las normas tributarias, que eminentemente son de carácter económico. José Vicente Troya, citando al profesor Micheli, señala que, no siempre habrá que estar al contenido económico de los hechos, sino más bien recurrir a entender la intención, desde el punto de vista económico que habrá tenido el legislador al dictar la norma, continúa afirmando que: "**Para el sistema ecuatoriano, el factor económico tiene no solo una importancia prejurídica, en el sentido de que ha influido en la expedición de la Ley, sino que efectivamente es "un modo de ser de la interpretación"**. Evidentemente que la "ratio" de la ley tributaria puede conllevar a la investigación de factores económicos y financieros, pero en la ley ecuatoriana, se da un paso más y se prevé el criterio económico como elemento vital que se ha de tomar en cuenta en la labor interpretativa.".

Podemos entonces concluir manifestando que, siempre en materia tributaria, aunque apliquemos los métodos tradicionales de interpretación de las normas jurídicas, habrá que considerar por sobre todo la significación económica de las mismas, y que esa significación económica sea la que determine en ultima instancia el significado que le demos a la norma.

EL TRIBUTO

Objetivo de la Unidad

Al finalizar el estudio de la Unidad, el funcionario estará en capacidad de:

- Explicar un concepto claro del Tributo y sus elementos fundamentales
- Identificar los diferentes tipos de tributos, y las clasificaciones de los mismos
- Definir la diferencia conceptual existente entre los diferentes tipos de tributos.

Contenido de la Unidad

Autor: Tiberio Torres

1. Naturaleza del Tributo

Introducción

Los tributos, son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

El tributo es una institución de derecho público, que se exige unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la misma que radica en el pueblo y se ejercita por medio de sus representantes.

El concepto de tributo ha evolucionado y modernamente se pone de relieve que el deber de contribuir no se explica exclusivamente por la sujeción a la potestad del Estado, sino que además se basa en la **pertenencia del individuo a la colectividad organizada,** y en último término **a la solidaridad**[2].

La característica de unilateralidad no implica arbitrariedad pues, las normas constitucionales en un Estado de derecho prevén qué autoridad es la encargada de instaurarlos, los procedimientos idóneos que al efecto deben cumplirse, los límites a la potestad tributaria o de creación de tributos y los remedios que el sistema pone en manos de los particulares para atacar y enervar las disposiciones ilegítimas de las autoridades[3]**.**

Otro elemento que es necesario resaltar es que los tributos tienen como razón fundamental la de ser **recursos públicos**, por tanto, su finalidad es primordialmente fiscal aunque la misma norma le reconoce otro tipo de finalidad no menos importante y es la de procurar la consecución de fines extrafiscales como elemento de política económica. De esta consideración se han ocupado los estudiosos, llegando a afirmar algunos, entre los cuales podemos citar a De la Garza, *que el tributo no destinado a cubrir el gasto público sería inconstitucional*[4], o a Eusebio González que afirma categóricamente que *el tributo ante todo y por sobre todo es un instrumento jurídico ideado para cubrir los gastos públicos y que una prestación que no tenga esa finalidad no puede ser considerada tributo*[5].

2. Clasificación de los Tributos

Se reconoce a nivel doctrinario tres tipos de tributos:

- Los impuestos,
- Las tasas, y;
- Las contribuciones especiales.

Esta clasificación, que no es la única existente, es la que ha seguido la normativa latinoamericana, con influencia marcada de la seguida, a su vez, por España e Italia.

Se han esbozado otras clasificaciones, como aquellas que parten de la utilización del ingreso, o la propuesta por Ataliba [6] que los clasifica en **tributos vinculados y no vinculados** según exista o no una actividad estatal relacionada con el pago de los mismos. [7]

---

2 [2] Amatucci, Andrea, Il concetto di trituto en Trattato di Diritto Tributario, ANUARIO, CEDAM, 2001, pp. 623

3 [3] Troya, José Vicente, Material del programa Derecho Material Tributario, Maestría en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, 2003, p. 3.

4 [4] De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, México D.F., Editorial Porrúa, 1985, p. 286.

5 [5] González García, Eusebio, Il concetto di tributo en Trattato di Diritto Tributario, ANUARIO CEDAM, 2001, pp. 644.

6 [6]Ataliba, Geraldo, Hipótesis de incidencia tributaria, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1977, pp 146 y ss.

7 [7]Lectura Recomendada: Sobre la clasificación de los tributos: Derecho Financiero, Vol. I, Carlos M. Giuliani Fonrouge. Pp. 311-324

2.1 El Impuesto

Para Cabanellas[8] el impuesto es: "contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesionales liberales para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas.

El Modelo de Código Tributario para Latinoamérica define al impuesto en el Art. 15 como:

"**El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente a toda actividad estatal relativa al contribuyente**",

José Vicente Troya anota, por ejemplo, el concepto de Ataliba:

"**Se define el impuesto como un tributo no vinculado, o sea tributo cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal**",

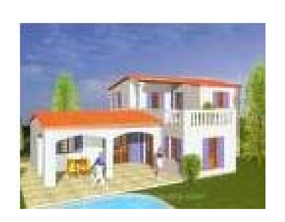
criterio que está de acuerdo con la línea doctrinaria expuesta y que es la que compartimos.

Se han realizado varias clasificaciones sobre el impuesto, sin embargo atenderemos aquellas que se relacionan más con la naturaleza jurídica del tributo:

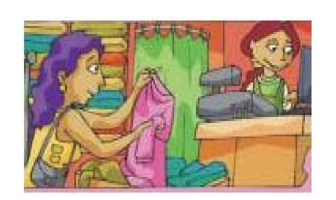


a) DIRECTOS O INDIRECTOS

Clasificación determinada por el criterio de capacidad contributiva.



Son **impuestos directos** aquellos que atacan manifestaciones inmediatas de riqueza como el *patrimonio y la renta*



Son **impuestos indirectos** los que inciden en manifestaciones indirectas de riqueza, como los *actos de cambio, producción y consumo*.

Desde el punto de vista eminentemente relacionado con la recaudación del impuesto:

Son impuestos directos aquellos satisfechos directamente por el contribuyente,

Son impuestos indirectos aquellos cuya satisfacción es realizada por una tercera persona por

---

[8] Cabanelas de Torres, Guillermo; Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo IV, Editorial Heliasta, Buenos Aires Argentina, 2008.

habérsele trasladado dicha obligación.

Esta última concepción es seguida por autores como Sáinz de Bujanda que conceptualiza a los **impuestos directos como aquellos en los que la norma exige su pago al sujeto que ha verificado el cumplimiento del hecho generador, y llama indirectos a aquellos en los que la norma permite que esa obligación del contribuyente sea trasladada a otra persona para su cumplimiento.**

b) IMPUESTOS REALES Y PERSONALES



Impuestos **reales** son aquellos que directamente gravan un objeto o hecho, prescindiendo de la situación de su titular. Así, por ejemplo, los impuestos al consumo de cigarrillos, cerveza, el impuesto predial, etc.;

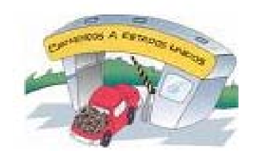


Impuestos **personales** son los que gravan a las personas en base a su capacidad contributiva o económica, por ejemplo el impuesto a la renta.

c) IMPUESTOS INTERNOS Y EXTERNOS



Impuestos **internos** son aquellos que operan dentro de una determinada circunscripción territorial y sirven especialmente para medir y controlar el comercio de un país y, en general, su actividad económica. Por ejemplo el impuesto al valor agregado, a los consumos especiales, etc.;



Impuestos **externos** son los que se establecen a nivel de frontera de un país, y sirven para controlar el comercio internacional. En general son aquellos que se obtienen en todos los lugares en donde se verifican operaciones de comercio exterior. Así, por ejemplo, los impuestos a las importaciones y a las exportaciones, llamados también aranceles.

d) IMPUESTOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS

Impuestos **ordinarios** son aquellos que siempre y en forma normal constan en el presupuesto general del Estado, que periódicamente se los recauda año tras año, y que sirven para financiar las necesidades de la población que tienen el carácter de normales. Así, por ejemplo, los impuestos a la renta, al valor agregado, a los consumos especiales, etc.;

Impuestos **extraordinarios** son aquellos que se establecen por excepción, debido a motivos de orden público y en casos de emergencia nacional, de ahí que concluidas las circunstancias especiales que los motivaron, éstos dejan de regir. Por ejemplo, el impuesto al rodaje que fue establecido para financiar el desastre de “La Josefina” ocurrido hace varios años en la región austral.

e) IMPUESTOS PROPORCIONALES Y PROGRESIVOS

Impuestos **proporcionales** son aquellos en los cuales se establece una tasa fija de impuesto, sea que el contribuyente mantenga o disminuya sus ingresos personales, por ejemplo el 12% del impuesto al valor agregado;

Impuestos **progresivos** son aquellos en los que la tasa del tributo (porcentaje) varía según aumente o

disminuya la base imponible del impuesto, por ejemplo el impuesto a la renta. En este punto vale aclarar que según el principio de justicia los impuestos se clasifican en progresivos y regresivos, siendo progresivo el impuesto que grava con mayor incidencia a los que tienen mayor capacidad contributiva y son regresivos aquellos impuestos que no distinguen la capacidad contributiva y, por lo tanto, gravan con mayor incidencia a los que menos tienen, son así, **impuestos injustos**. [9] [9]

2.2 Las Tasas

La tasa, comparte con los otros tipos de tributos ciertas características, concretamente, en la **unilateralidad estatal al momento del cobro, y a la necesidad de su establecimiento por acto legislativo**.

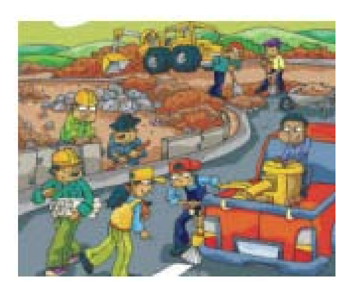
El elemento que **diferencia a la tasa del impuesto es la existencia de una actividad estatal como origen de la prestación**. En este sentido, se ha pretendido sostener que la tasa constituye una contraprestación por la actividad estatal, afirmación carente de sustento jurídico si se tiene en cuenta que la tasas son prestaciones que se aplican coactivamente aun contra la voluntad del particular; basta con que él se encuentre advertido en el caso previsto por la norma, para que se vea obligado al pago.

Por lo dicho, al ser la tasa una prestación unilateral y coactiva, no es apropiado considerarla como una contraprestación, término que denotaría un carácter contractual que no le es aplicable.

Es también elemento característico de la tasa, que la actividad estatal consista en un servicio público divisible, es decir, un servicio público del cual el beneficiario pueda percibir lo que recibe. Lo dicho no implica necesariamente la existencia de un beneficio concreto, situación que, más bien, caracteriza a la contribución especial.

De lo dicho puede concluirse definiendo a **la tasa como la prestación exigida unilateral y coactivamente por el Estado con ocasión de la efectiva prestación de un servicio público divisible, y, en casos, por la utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público.**

2.3 Las Contribuciones Especiales



En doctrina aún se discute sobre la naturaleza jurídica de la contribución especial, anotaremos nosotros una concepción que es la que mayor aceptación tiene y que señala que **la contribución especial tiene su fundamento jurídico en la ventaja particular que obtiene el contribuyente por la obra pública o en el mayor gasto público necesario para ejercitar una industria, comercio o en general actividad, lo cual también constituye una ventaja o beneficio comparativo**.

José Vicente Troya sostiene que: En resumen se trata de un **beneficio especial que el particular recibe con ocasión de la actividad administrativa, beneficio que no constituye su fin propuesto y específico, sino que es colateral**. La administración construye una ferrovía para uso y beneficio general, pero resulta que semejante obra genera un plus-valor que favorece a los propietarios cuyos inmuebles se encuentran situados en la denominada “zona de influencia”. Ellos deben satisfacer una contribución especial recíproca de ese plusvalor.

Ese beneficio que obtiene el particular puede consistir en plusvalía o en general en una ventaja económica de cualquier índole, pero que debe ser real, verdadera y efectiva, además debe ser mensurable, por tanto posible de cuantificar monetariamente

---

[9] Bibliografía Recomendada: Sobre los Impuestos.- Teoría General del Impuesto en Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Dino Jarach. Pp, 255-267

Podemos entonces anotar una definición, recogiendo la propuesta por Emmanuele[10] quien define a la contribución especial como **"una prestación pecuniaria debida por quién, en razón de una actividad administrativa particular, recibe una ventaja."**

Doctrinariamente se divide a las contribuciones especiales en dos grandes grupos:

- El primero en el cual están aquellas que consisten en una prestación por el beneficio económico que genera la obra pública a ciertos contribuyentes, llamada contribución especial por mejoras; un ejemplo de ello es el pago que realizan los beneficiarios de las zonas de regeneración urbana, y,
- la segunda que es aquella consistente en una prestación que paga quien, para utilizar el servicio público, produce un agravamiento del gasto público, conocida como contribución especial por gasto. Por ejemplo, una contribución cobrada para el tratamiento del agua, que es utilizada y contaminada por la población, es decir, una contribución que trata de recuperar en algo, el gasto público ocasionado por el uso de las personas.



3. Las Exacciones Parafiscales



Los ingresos parafiscales **son aplicados por entes públicos o semipúblicos que no conforman la estructura central y tradicional del Estado**. De allí su designación, en oposición a ingresos fiscales que son los propios del Estado.
Los ingresos parafiscales se caracterizan fundamentalmente por:
a).- Son ingresos tributarios percibidos por entes que no forman parte de la estructura central del Estado;
b).- Estos ingresos, para tener la condición de parafiscales, deben encontrarse afectados, es decir, destinados unívoca y exclusivamente a financiar determinados servicios públicos.

Los colombianos Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero definen a las exacciones parafiscales así: "*las exacciones parafiscales son tributos establecidos por autoridad de la ley, que están a cargo de un mencionado sector o grupo económico o social, con destino a financiar una actividad que interesa al mismo grupo o sector, en beneficio de todos los aportantes".* La administración de los recursos puede hacerse tanto por organismos públicos como semipúblicos o privados.
Podría pensarse en que existe similitud entre exacciones o ingresos parafiscales con cierto tipo de contribuciones especiales, sin embargo, como bien lo anotan Hoyos y Botero, la diferencia radica en que en las **contribuciones especiales debe existir un beneficio concreto y tangible a favor de los sujetos pasivos**, lo que no ocurre en las **exacciones parafiscales en donde el beneficio puede ser eventual e indiferenciado**.

Caracteriza, entonces, a las exacciones parafiscales:

- el destino de su recaudación, para financiar gasto público, y
- la no existencia de beneficio directo de parte del contribuyente.

Puede anotarse, por ejemplo, las prestaciones de la seguridad social en las que el patrono está obligado al pago de la obligación, pago que se destinará a financiar el servicio público prestado por el ente de seguridad social; y, que el beneficiario no es, en estricto sentido, el patrono aportante, sino, más bien, el empleado, no existiendo, así, relación entre la prestación y un aparente beneficio.

---

10 [10] Emanuele Emmanuele, Elementi di Diritto Tributario, Milano, Dott. A. Giuffré Editore, 1978, p 26

Modernamente se sostiene que las exacciones parafiscales, si bien pueden considerarse similares a los tributos, en cuanto comparten los elementos de legalidad y unilateralidad, sin embargo, difieren de aquellos en cuanto el destino de lo que se recauda, siendo que, los tributos son, por esencia, recursos públicos (aplicado al caso ecuatoriano, ingresan al presupuesto general del Estado para ser posteriormente dispuestos), mientras que las **exacciones parafiscales constituyen prestaciones que, aunque sirvan para financiar servicios prestados por entes públicos, no ingresan al presupuesto general del Estado, sino que se encuentra predestinados a ingresar a los presupuestos de las instituciones encargadas de brindar ciertos servicios, como por ejemplo, son consideradas en otras legislaciones a los aportes a la seguridad social.**

DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

Objetivo de la Unidad

Esta unidad tiene como objetivo difundir la normativa macro que rige a la Administración Pública, así como cada uno de los procesos que dentro de ella existen para asegurar una adecuada relación entre el sujeto activo y el pasivo de la relación jurídico tributaria.

Contenido

Autor: Patricio Salazar

1. Administración Pública



La Administración Pública, dentro de un contexto general, **es el conjunto de servicios públicos organizados para realizar los fines del Estado, donde el prestar atención o respuestas pertinentes y en el plazo adecuado a los particulares que dirigen ante él quejas o peticiones, es una obligación de las autoridades que se traduce en un derecho de la ciudadanía.**

De forma específica la Administración Tributaria no escapa de esta obligación, tanto así, que en materia impositiva la ley ha previsto dos vías a través de los cuales el contribuyente, el responsable o terceros, pueden dirigirse a la autoridad correspondiente,

- Para formular reclamaciones, consultas, plantear recursos administrativos **(vía administrativa**)

- Ejercer acciones litigiosas **(vía judicial)** en contra del sujeto activo.

Ahora bien, antes de estudiar la vía administrativa tributaria o conocida también como "procedimiento administrativo tributario", es pertinente determinar lo que conduce a su ejecución o cuáles son sus elementos. Así:

3. Que exista una autoridad de la administración tributaria,
4. Que dentro de la potestad administrativa pueda dictar un acto,
5. Que el acto emanado sea dirigido a un sujeto pasivo, y,
6. Que el acto tienda a crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas personales subjetivas.

En otras palabras, al presentarse las características enunciadas, **estamos definiendo al Acto Administrativo**, **que es el origen y da forma al procedimiento administrativo;** y, si el acto administrativo emitido vulnera derechos o afecta los intereses de un contribuyente, éste puede formular recursos administrativos.

La vía administrativa entonces, es el camino consistente en acudir ante la autoridad de la administración tributaria de la cual emanó el acto, que se utiliza para presentar reclamaciones, consultas y hasta recursos contra las decisiones emitidas.
El procedimiento administrativo se configura como una garantía que tiene el ciudadano y que no va a generar indefensión, brinda por otra parte una seguridad de que la Administración no va a actuar de un modo arbitrario y discrecional, y finalmente que va a seguir unas pautas determinadas, denominadas procedimiento administrativo que además, es conocido por el administrado.

Régimen Jurídico Administrativo

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, es la norma que conceptualiza al acto administrativo, al decir: "*Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que* ***produce efectos jurídicos individuales de forma directa"*.**

En materia tributaria:



- los **actos administrativos** son por ejemplo las resoluciones emitidas por quien tiene la autoridad administrativa para hacerlo al conocer o en respuesta de algún reclamo, petición, consulta o recurso.
- los **actos de simple administración**, que son emitidos por funcionarios y autoridades administrativas como respuestas a lo solicitado por el contribuyente; son de acuerdo al mencionado Estatuto, *toda declaración unilateral interna o interorgánica, realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma indirecta en vista de que solo afectan a los administrados a través de los actos, reglamentos y hechos administrativos, dictados o ejecutados en su consecuencia.* Ejemplo de lo enunciado es un oficio, que no es otra cosa, que el aviso que se le entrega al contribuyente haciéndole saber sobre una situación detectada, es decir, únicamente constituye un mero trámite, cuyo objeto es informar al contribuyente de los motivos por los cuáles no se atiende su petición, reclamo, o consulta.

El citado Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE), distingue entre:

- los **"actos administrativos normativos"** y
- los **"actos de administración o de simple administración"**, expresando a estos últimos como aquellos ***"actos jurídicos de las Administraciones Públicas que no crean, modifican o extinguen derechos subjetivos"***.

Así mismo y como otro ejemplo de lo que no son impugnables en la vía administrativa, están las **notificaciones con las Comunicaciones de Diferencias**, que como su propio nombre lo dice, son actos informativos que invitan a los contribuyentes a regularizar una situación particular, son actos de simple administración. Estos documentos son llamados en Derecho Administrativo como "**mero pronunciamiento administrativo**", y por lo tanto, se encuentran **fuera del concepto del "acto administrativo**", al carecer de efecto jurídico.

En definitiva, la Comunicación de Diferencias es en su sentido más amplio, una comunicación no vinculante, una invitación al contribuyente a regularizar una situación, pero no conlleva ninguna acción por parte de la Administración en caso de desatender al aviso de la Administración, consecuentemente no lleva implícito efecto jurídico alguno. En otras palabras **los actos de simple administración no constituyen un acto firme**, ya que sobre este no se ha previsto en la Ley la posibilidad de que se lo impugne o presente un reclamo, aunque en la práctica los contribuyentes, por lo general, presentan demanda impugnándolos, pese a que no revisten la calidad de los actos administrativos enumerados en el Código Tributario.



2. Clases de Procedimientos Administrativos

En la vía administrativa existen procedimientos que pueden llevarse adelante por intervención del sujeto pasivo y del sujeto activo:

Por parte del **Sujeto Pasivo**, se pueden llevar:



En cambio, por parte del **sujeto activo** está el procedimiento de **Ejecución**.



Asimismo, y aunque no como procedimiento sino más bien como **obligatoriedad**, existe el deber de contestar todas las peticiones ingresadas ante la Administración.

2.1 Reclamos

Los reclamos son aquellos en los que los contribuyentes, responsables o terceros, dan a conocer a las respectivas administraciones tributarias su inconformidad con un acto o resolución de tipo tributario que lesiona sus derechos, a fin de que el acto o resolución sean reformados.



Los contribuyentes responsables o terceros que se crean afectados en todo o en parte por un acto de la administración tributaria, pueden presentar sea personalmente o por medio de su representante legal o procurador (siempre que legitimen la personería en el plazo legal, de lo contrario se tiene como no presentado el reclamo), ante la autoridad de la que emanó el acto, dentro del plazo de 20 días -contados desde el siguiente día hábil al de la notificación respectiva-, un reclamo administrativo en contra de los actos que como ejemplo se mencionan a continuación:

- Los que se refieren a determinaciones tributarias efectuadas mediante actas de fiscalización o liquidaciones de pago;
- Anulación o rectificación de títulos de crédito;
- Solicitud formal de devolución de Pago en exceso;
- Los relativos a contravenciones y faltas reglamentarias; y,
- Otros requerimientos en materia impositiva.

En la Administración Tributaria Central, de acuerdo al primer inciso del Art. 115 del Código Tributario, a los reclamantes se los establece y determina de la siguiente manera, al decir que son "*los*

contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación…"

Presentación de Reclamos

Autoridades ante quién debe presentarse los Reclamos

Los reclamos deben presentarse:

- **Por tributos que administra es SRI:**

De tratarse de contribuyentes que tengan su domicilio en la provincia de Pichincha, se presentarán en el Servicio de Rentas Internas; de no ser así se lo hará ante los Directores Regionales o Provinciales del Servicio de Rentas Internas, en los términos, plazos y procedimientos previstos en el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y otras leyes en las que se establecen tributos que deba administrar el Servicio de Rentas Internas; además, los Directores Regionales del Servicio de Rentas podrán conocer y resolver reclamaciones en las que se observare la emisión de títulos de crédito o el derecho para su emisión y en las que se alegare la extinción de las obligaciones por compensación o prescripción.

- **Las reclamaciones aduaneras:**



Ante el Gerente Distrital del que emanó el acto, dentro de veinte días contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del acto, esto aunque la Ley Orgánica de Aduanas mencione que dicho plazo también se podrá contar desde la fecha en que se realizó el acto.

- Las reclamaciones o peticiones sobre propiedades inmuebles rústicas:



Ante la Dirección Nacional de Avalúos y Catastros DNAC.

- **Las reclamaciones que se tuvieren que hacer en el régimen seccional autónomo, por ejemplo en los municipios:**



En las respectivas direcciones financieras.

No obstante, si se llegase a presentar un reclamo ante quien no tiene competencia para conocerlo, el funcionario que recibe, en caso de que la autoridad competente pertenezca a la misma administración tributaria, tiene la obligación de enviar el reclamo al que le corresponde en el plazo máximo de tres días. Si el órgano competente para conocer el reclamo corresponde a otra administración tributaria, el que hubiere recibido la solicitud debe devolverla al interesado dentro del plazo de tres días, juntamente con la providencia que dictará al efecto.

Área de Reclamos

Requisitos que debe contener un reclamo

El reclamo se lo debe entregar ante la autoridad que va a resolverlo con la mayor información fundamentada y razonada posible, teniendo en cuenta que debe ser veraz, clara, precisa, y contener, por lo menos los siguientes requisitos:

a. La designación de la autoridad administrativa ante quien se formula el reclamo;

b. Los nombres y apellidos del compareciente, el derecho por el que comparece (si es por sus propios derechos o en calidad de representante legal o procurador de alguien), el número de la cédula de identidad o del registro único de contribuyentes;

c. Indicación de su domicilio permanente y el del lugar en donde recibirá las notificaciones;

d. Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;

e. La petición o pretensión concreta que se formula;

f. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

Así mismo, a la reclamación deben adjuntarse las pruebas que se dispongan o solicitarse la concesión de un plazo para el efecto.

Si en algún reclamo, la redacción no fuere clara o en su presentación no reúne los requisitos, debe realizarse, por la autoridad administrativa, lo que manda el Art. 120 del Código Tributario: "**Si la reclamación fuere obscura o no reuniere los requisitos establecidos**, la autoridad administrativa receptora dispondrá que se la aclare o complete en el plazo de diez días; y, **de no hacerlo se tendrá por no presentado el reclamo"**.

Procedimiento para atender un reclamo

La autoridad administrativa correspondiente o el funcionario designado por ella, bajo su vigilancia y responsabilidad, procederá a sustanciar el reclamo, suscribiendo providencias, solicitudes, despachos y demás actuaciones necesarias para la tramitación de la petición o reclamo.



Dentro de la sustanciación del reclamo y en caso de que el reclamante lo solicitare, o la autoridad lo crea necesario para el esclarecimiento de los hechos, se concederá un término de prueba por un lapso no mayor de treinta días, contados desde la notificación de la providencia antes referida.

En la etapa probatoria abierta, son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión judicial de funcionarios y empleados públicos.

Se pueden presentar como pruebas:

La confesión de parte, es decir, aquel testimonio que una persona dé sobre sí mismo en un juicio ante juez competente.

Los instrumentos públicos (escrituras públicas) o privados (contratos por ejemplo),

Las declaraciones de testigos (la prueba testimonial sólo se admitirá cuando, por la naturaleza del asunto, no pudieren acreditarse de otro modo hechos que pudieran influir en la

determinación de la obligación tributaria),

La inspección judicial,

El dictamen de peritos o de intérpretes.

Además, también se admiten como medios de prueba pero con libre criterio judicial, según las circunstancias en que hayan sido producidos las grabaciones magnetofónicas, las fotografías, las cintas cinematográficas, y en general cualquier medio de prueba de carácter técnico o científico, con la condición de que la parte que los presente suministre los aparatos o elementos necesarios para que pueda apreciarse su valor, y reproducirse los sonidos o figuras.

Concluido la etapa probatoria, se debe emitir las resoluciones dentro del plazo máximo de 120 días, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa. Se exceptúan de este plazo en los siguientes casos:

1. Los previstos en el artículo 127, es decir, cuando se haya requerido datos o informes, en los que el plazo correrá desde el día hábil siguiente al de la recepción de éstos solicitados por el reclamante, o del que se decida prescindir de ellos;

2. Los que se mencionan en los artículos 129 y 131 (cuando se abre un término de prueba o se realiza una determinación complementaria) en que se contará desde el día hábil siguiente al vencimiento de los plazos allí determinados; y, Las reclamaciones aduaneras, en las que la resolución se expedirá en 30 días hábiles por el Gerente Distrital de Aduana respectivo.

Las resoluciones, así expedidas, deben hacerse por escrito, con la respectiva motivación y detallando claramente las partes considerativa (aquella en la que se mencionan los fundamentos de hecho y de derecho para llegar a una conclusión) y resolutiva (aquella en la que se evidencia lo que se está decidiendo). Para posteriormente notificarla. Este acto hace que la resolución surta efecto y la que, a su vez, sirve para poder impugnar en el futuro dicha resolución, en un plazo máximo de 20 días contados desde el día siguiente a la fecha en que recibió el reclamante.

2.2 Procedimiento de Ejecución

Es el mecanismo previsto por la ley, que puede llegar inclusive a la utilización de medios de fuerza, para hacer efectivo el pago que se debe a la Administración Tributaria, es decir, para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65 del Código Tributario, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, gozarán de la acción coactiva.

La acción coactiva inicia con la emisión del Auto de Pago, que es una providencia expedida por el funcionario ejecutor, que contiene un mandato específico, pues ordena al deudor o a sus garantes o a ambos que paguen la deuda o dimitan bienes por un valor equivalente dentro de tres días hábiles contados desde el siguiente al de la citación con dicho auto.



GENERADORES DE DEUDA
Auditoría
Procuración
Especiales
Facturación
Anulaciones de RUC
Gestión
Recursos de Revisión
Reclamos
Declaraciones
Control de Deuda

TIPOS DE DOCUMENTOS QUE EMITEN
Actas de determinación
Liquidaciones de Pago
Débitos rechazados
Resoluciones Administrativas
Resoluciones Sancionatorias
Títulos de Crédito
Declaraciones
Anticipos de Renta
Liquidación Vehículos
Resolución de Recursos de Revisión
CEP's

FUNDAMENTO PARA LA COACTIVA (Art. 157 C.T)
Actas de Determinación
Liquidaciones de Pago
Declaraciones
Títulos de Crédito

Contenido del Auto de Pago

1. Nombre o razón social y RUC del deudor.
2. Fundamento legal.
3. Detalle de la obligación que sustenta el cobro.
4. La orden de pago: PAGUE O DIMITA BIENES en tres días.
5. Disposición de medidas cautelares.
6. Designación del secretario a cargo del proceso.
7. Mandato de citación del auto de pago.
8. Notificaciones pertinentes.
9. Firma del Funcionario
10. Certificación del secretario.

En el mismo auto de pago o en cualquier momento posterior a él, el funcionario ejecutor puede ordenar las medidas precautorias que estime necesarias para asegurar el cobro.

Estas pueden ser:

> Art. 164.- Medidas precautelatorias.- El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes.
> Al efecto, no precisará de trámite previo.
> El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 248 de este Código.
> En caso de que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugnare la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este Código, el funcionario ejecutor responderá por los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.

- La prohibición de ausentarse del país para nacionales y la orden de arraigo para los extranjeros
- El secuestro, es decir, la retención de bienes muebles y en los frutos de los bienes inmuebles, como por ejemplo de un vehículo.
- La retención de cuentas, usualmente en instituciones del sistema financiero y

- La prohibición de enajenar bienes como vehículos o inmuebles.

El auto de pago debe necesariamente ser citado (solemnidad sustancial) al deudor coactivado o su representante, ya sea en persona o mediante tres boletas dejadas en días distintos en su domicilio.

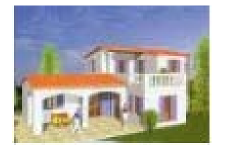
Cuando la citación está dirigida a herederos o a personas cuya individualidad (se desconoce quienes son los herederos) o su residencia sea difícil de establecer, se lo hará por la prensa, por tres veces en días distintos, en uno de los periódicos de mayor circulación del lugar, y surtirá efecto diez días después de la publicación.

Opciones que tiene el deudor.-



Pagar: con el pago se extingue la obligación y en consecuencia termina el procedimiento administrativo de ejecución;

Dimitir (señalar) bienes equivalentes a la deuda, intereses y multas para que sean embargados;





Solicitar compensación o facilidades para el pago dependiendo el Impuesto;

Oponer ante el funcionario ejecutor o en su caso ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, el **juicio de excepciones** , que es una demanda que se entabla dentro de veinte días contados desde el día hábil siguiente al de la citación con el auto de pago, lo que trae como consecuencia el que se suspenda el procedimiento de ejecución mientras se dicte la respectiva sentencia.



Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse diez excepciones, que en forma resumida son:

- Incompetencia del funcionario ejecutor;
- Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante;
- Inexistencia de la obligación;
- El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida;
- Extinción total o parcial de la obligación;
- Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo;
- Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago;
- Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria;
- Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona; y,
- Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución.

Si no se pagare la deuda ni se hubiere dimitido bienes para el embargo en el término ordenado en el

auto de pago; si la dimisión fuere mal intencionada; si los bienes estuvieren situados fuera de la República o no alcanzaren para cubrir el crédito, el ejecutor ordenará el EMBARGO de los bienes que señale, prefiriendo en su orden:

- Dinero, metales preciosos, títulos de acciones y valores fiduciarios
- Joyas y objetos de arte, frutos o rentas
- Los bienes dados en prenda o hipoteca o los que fueren materia de la prohibición de enajenar, secuestro o retención
- Créditos o derechos del deudor; bienes raíces, establecimientos o empresas comerciales, industriales o agrícolas.

Embargo y Remate

El Embargo.-

Es una providencia que dicta el funcionario ejecutor (recaudador) y que está dirigida a separar determinados bienes del dominio del propietario, para que sean vendidos en remate a terceras personas, y con su producto cobrarse el crédito adeudado. En este procedimiento intervienen los siguientes sujetos:



- Alguacil,
- Depositario y
- La Fuerza Pública.

Remate.-

Remate es el acto por medio del cual los bienes del deudor, que han sido previamente embargados y avaluados, se los traspasa a terceras personas, al mayor precio posible, para cobrarse el crédito con su producto.

Las posturas que pueden presentarse dentro del remate son tres:

- Primer señalamiento: La base para la postura será de las dos terceras partes del avalúo de los bienes a rematarse.
- Segundo señalamiento: La base para la postura será de la mitad del avalúo.
- Venta Directa: La base para la postura será de la mitad del avalúo. Pero está se diferencia de la anterior en lo siguiente: En el segundo señalamiento el valor con que se comienza el remate es desde la mitad del precio del avalúo, en cambio en la venta directa, el valor del remate es exclusivamente la mitad del avalúo, es decir, a quien oferta primero se le adjudica el bien.

Del mismo modo, se debe conocer que tanto los bienes muebles como los inmuebles se transfieren sin ningún gravamen existente. En el caso de la adjudicación de inmuebles el único gravamen si se cancela a plazos será la hipoteca a favor del Servicio de Rentas Internas. Pero, en términos generales con el producto del remate, el funcionario ejecutor cobra el crédito adeudado, imputándolo primero a los intereses, luego al tributo y por último a las multas. En el caso de que el producto del remate no alcanzare a cubrir toda la obligación, se embargarán otros bienes del deudor, pero si queda un sobrante, éste será distribuido de acuerdo a lo establecido en la Ley.

2.3 Recursos

Un documento administrativo es firme y ejecutoriado, cuando no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la Ley señala, y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa, respectivamente.

Los recursos para que surtan efecto (obtener un nuevo pronunciamiento sobre el reclamo realizado) deben ser presentados oportunamente, es decir dentro de los plazos que la ley señala para cada caso, tal como se estudió anteriormente. Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos en la misma vía administrativa:

- Recurso de revisión
- Recurso de queja

Al referirnos a recursos, se hace alusión al "recurso administrativo", que no es mas que la impugnación que se hace de una determinada resolución. Así, para que pueda presentarse este recurso, es necesario que exista una resolución concreta y no una simple expectativa. No cabe interponer recursos (excepto el de revisión, como se verá más adelante) contra los actos firmes o ejecutoriados de la administración.

Recursos de Revisión

Tal como la concibió el legislador y como lo ha recogido la Corte Suprema de Justicia en varios fallos, el mal llamado recurso, indica que tiene un carácter extraordinario y por tanto, no es un recurso administrativo sino más bien una potestad facultativa de la administración.

El Art. 143 del Código Tributario, dispone en su parte inicial lo siguiente:
"Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho..."

Por lo que en contexto con lo señalado, se desprende que el recurso de revisión no tiene las mismas características que cualquier otro recurso porque no lo es, pretender que así fuese sería un absurdo, toda vez que la Administración Tributaria tendría que esperar 3 años después de que el acto se convirtió en firme –por no haber sido interpuesta acción administrativa o judicial–, antes de emitir un título de crédito o de iniciar la acción coactiva, porque en este lapso el contribuyente podría insinuar la revisión.

La Corte Suprema de Justicia en varios fallos a dictaminado que la revisión no es un recurso sino una FACULTAD de la Administración Tributaria, que no afecta la ejecutividad de los actos administrativos sobre los cuales se haya pedido la revisión, y en consecuencia, no impide la emisión de títulos de crédito ni tampoco el cobro de las obligaciones pendientes a través de proceso coactivo legalmente iniciado.



El recurso de revisión sólo cabe en los casos expresamente mencionados en la Ley, y estos son:

- Cuando los actos o resoluciones hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de que este informe sea improcedente, la autoridad competente deberá ordenar el archivo del trámite.
- Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados en el momento de expedirse el acto o resolución;
- Cuando los documentos, que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones, fueren nulos;
- Cuando los documentos públicos o privados que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones, contuvieren error evidente, estuvieren diminutos o alterados en alguna de sus partes esenciales; o cuando por pruebas posteriores se pueda presumir grave y concordantemente la falsedad de tales documentos;
- Cuando el acto o resolución ha sido dictado en base a declaraciones testimoniales, las mismas que con posterioridad, por sentencia ejecutoriada, han sido calificadas como falsas;
- Cuando el acto o resolución ha sido dictado mediando delito por parte de los funcionarios y empleados públicos participantes en él, declarado en sentencia judicial ejecutoriada.

Procedimiento para atender un Recurso de Revisión

Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales antes señaladas, previo informe del Departamento Jurídico, dispondrá la **instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados**, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se **refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario.**

El **sumario concluirá** dentro del término fijado por la administración tributaria, el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.

Concluido el sumario, la autoridad administrativa correspondiente **dictará resolución motivada**, en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado.

Finalmente, se **dictará la resolución que goza de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad**, por lo que no existe la posibilidad de presentar un nuevo recurso en la vía administrativa, quedando por tanto solamente la acción contencioso-tributaria ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Cabe aclarar, que el recurso de revisión no procede en los siguientes casos:

- Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración;
- Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143 del Código Tributario;

> Art. 143.- Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:
> 1.Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
> 2.Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
> Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;
> 3.Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 (163) del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad.

- Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate;
- Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido;
- Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.

Recurso de Queja



Como su nombre lo indica, consiste en la queja que expresa el interesado, por la falta de atención de que es objeto; es decir, el contribuyente o responsable y todo el que presente una reclamación o petición ante un funcionario o dependencia de la administración tributaria, y no fuere atendido en los plazos legales, sin perjuicio de su derecho a formular la acción que corresponda por silencio administrativo, podrá presentar el recurso de queja ante la autoridad administrativa jerárquicamente superior.

Recibida la queja, la autoridad administrativa jerárquicamente superior correrá traslado de ella al funcionario contra el que se la formula por el plazo de tres días, y con la contestación o en rebeldía, dictará resolución en los cinco días subsiguientes.

La presentación de la queja tiene los siguientes efectos:

- No suspende la competencia del funcionario contra quien se la dirige ni la tramitación del asunto.
- Es causal, siempre que la autoridad superior encuentre al inferior culpable de negligencia en el cumplimiento de sus deberes, o de dolo o malicia en perjuicio del reclamante, de una sanción de cuarenta a cuatrocientos dólares de los Estados Unidos de América.
- Dependiendo de la gravedad del caso, es causal también de la destitución del cargo de comprobarse reincidencia, decisión que se cumplirá mediante oficio en que se comunique el particular a la autoridad nominadora y al Director de la Secretaría Nacional Técnica de Desarrollo de Recursos Humanos y Remuneraciones del Sector Público, SENRES.

Para poder presentar o formular la queja el escrito debe contener los siguientes requisitos:

- Los nombres y apellidos, razón social o denominación de quien propone el recurso, con el número de cédula de identidad o del registro único de contribuyentes, según sea el caso;
- La determinación o especificación del reclamo administrativo de que se trata, con la indicación de la fecha de su presentación ante la autoridad;
- El acto u omisión de que se acusa al funcionario y que es motivo de la queja;
- Cuando fuere posible, la prueba documentada de la queja;
- El lugar en donde se recibirán las notificaciones;
- La firma del recurrente y de su abogado.

2.4 Consultas

Las consultas tienen lugar ante la administración tributaria respectiva, cuando los sujetos pasivos, que tuvieren un interés propio y directo, preguntan sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o también sobre lo correspondiente a actividades económicas por iniciarse; pero, en cualquier caso, la absolución o respuesta será vinculante para la administración tributaria, es decir, tendrán validez y efecto jurídico, y deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.



De igual manera podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Pero, a diferencia de la consulta realizada de forma individual, las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas colectivas solo tendrán carácter informativo.

Dentro del campo de la Administración Tributaria no tendrán efecto jurídico las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades.

La formulación de una consulta, que siempre será por escrito debe contener los requisitos establecidos en el artículo 136 del Código Tributario, estos son:

1. Los requisitos exigidos en los numerales 1, 2, 3 y 6 del artículo 119 del cuerpo legal citado;

> Art. 119.- Contenido del reclamo.- La reclamación se presentará por escrito y contendrá:
> 1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
> 2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.
> 3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
> La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

2. Relación clara y completa de los antecedentes y circunstancias que permitan a la administración formarse juicio exacto del caso consultado;
3. La opinión personal del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estimare aplicables; y,
4. Deberá también adjuntarse la documentación u otros elementos necesarios para la formación de un criterio absolutorio completo, sin perjuicio de que estos puedan ser solicitados por la administración tributaria.

Procedimiento para atender una consulta

Una vez que el órgano de la administración tributaria competente recibe la consulta, en el caso de que ésta fuere oscura o estuviere incompleta, mediante oficio, la mandará aclarar o completar en el plazo de 10 días. De lo contrario, dentro de 30 días de presentada, expedirá la respectiva absolución, la misma que debe ser por escrito, motivada, con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho.



Si la consulta no se refiere a un aspecto que ofrezca dudas, o si el consultante no tuviere interés propio y directo, o si la consulta no se refiere a una situación de hecho concreta, la administración se abstendrá de emitir su pronunciamiento.
Al tratar sobre el efecto que tiene una consulta, debo manifestar que es cierto que los criterios que emite la Administración Tributaria tienen el carácter de vinculantes y obligatorios a la Administración Tributaria a partir de la fecha de notificación, pero tampoco es menos cierto, que emitidos no puedan ser modificados cuando se presentan una de las dos causales:

- Que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad; o,
- Si la absolución contraviniere a disposición legal expresa.

No obstante, los efectos de una consulta, a parte de los enunciados, son:

- No exime al sujeto pasivo de cumplir con sus obligaciones tributarias, a menos que, la obligación no cumplida sea relativa a la materia de la consulta;
- La absolución obliga a la Administración Tributaria, siempre y cuando los datos contenidos en la consulta hayan sido exactos; y,
- No existe reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que resuelve la consulta, así como tampoco podrá la Administración Tributaria, alterar su criterio vinculante, salvo el caso de que la información o documentos que sustentan la consulta, hayan resultado erróneos, de notoria falsedad o que la consulta contraviniese disposiciones legales expresas.

A estos, la Administración Tributaria tiene una salvedad o discrecionalidad al considerar que si no cuenta con los elementos de juicio necesarios para formar un criterio absolutorio completo, tendrá por no presentada la consulta y se devolverá toda la documentación.

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Objetivos de la Unidad

Al finalizar el estudio de la Unidad, el funcionario estará en capacidad de:

- Analizar el concepto de obligación tributaria y sus elementos.
- Identificar el Hecho Generador de los Tributos.
- Conocer a los Sujetos que intervienen en la relación tributaria.
- Analizar las formas de extinción de la obligación tributaria.

Contenido de la Unidad

1. Concepto de obligación tributaria.
2. Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria. Exoneraciones.
3. Sujetos de la relación jurídico tributaria.
4. Extinción de la obligación tributaria

Autor: Mayté Benítez Chiriboga

1. Concepto de Obligación Tributaria



El artículo 15 del Código Tributario, define a la obligación tributaria como "*el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.*"

Se ha dicho en la doctrina, que el concepto anotado define más bien a la "relación jurídico tributaria" y no a la obligación como tal. Sin embargo, atendiendo la jerarquía de las fuentes de Derecho, vamos a considerar a este concepto para nuestro estudio.

Del concepto anotado de obligación tributaria, vemos que existen varios elementos:

- Vínculo jurídico personal entre el Estado y los contribuyentes
- Satisfacción de una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero
- Verificación del hecho generador previsto por la Ley

Expliquemos cada uno de ellos:

Vínculo jurídico personal existente entre el Estado y los contribuyentes o responsables de aquellos

El vínculo jurídico personal existente entre el Estado y los particulares, está basado en el ejercicio del poder de imperio del Estado, de su soberanía, por lo que no queda al arbitrio en ningún momento de los particulares, el pago o no de tributos; sin embargo, el Estado en ejercicio de su poder debe respetar principios constitucionales (generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria).

Satisfacción de una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero

Observamos que se habla de la satisfacción de la prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero. ¿Cuáles son los servicios apreciables en dinero, que en la actualidad nos permiten satisfacer la obligación tributaria?

La obligación si puede, en cambio, satisfacerse en dinero, lo cual ocurre de forma común, o en especie; es decir, en bienes, como cuando se ejerce la acción coactiva y se cobra en los bienes del deudor, es necesario aclarar que la obligación tributaria no se paga con los bienes, sino con el producto de su remate.

Verificación del hecho generador previsto por la ley

Es fundamental conocer y recordar que la obligación tributaria nace solamente al momento de verificarse el hecho generador, es decir, aquella conducta que la ley describe como generadora del tributo, y que al cumplirse hace nacer la obligación tributaria.

2. Sujetos

Son sujetos de la relación jurídico-tributaria, el **sujeto activo** y el **sujeto pasivo**



2.1 Sujeto Activo

El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el ente acreedor del tributo. Este ente será siempre el Estado, pues es quien requiere de sus recursos para invertir en el gasto público.

Para ejecutar la política tributaria y por ende, administrar lo relativo a los tributos, existen tres tipos de Administraciones Tributarias:

- Administración Tributaria Central
- Administración Tributaria Seccional
- Administración Tributaria de Excepción

Administración Tributaria Central.- En el ámbito nacional, la dirección de la administración tributaria, corresponde al Presidente de la República, quien la ejerce a través del Servicio de Rentas Internas (SRI) y la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

Administración Tributaria Seccional.-En el ámbito municipal, la dirección de la administración tributaria corresponde al Alcalde.

Administración Tributaria de Excepción.-Es aquella que, sin ser en su naturaleza un ente creado para administrar tributos, los cobra por mandato de la Ley.

2.1.1 Facultades de la Administración Tributaria

Son cinco las facultades que tiene la Administración Tributaria atribuidas legalmente, tal como consta en el artículo 67 del Código Orgánico Tributario. Éstas son:

De aplicación de la ley	**- Facultad determinadora**
Determinadora de la obligación tributaria	**- Facultad resolutiva**
De resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos	**- Facultad recaudadora**
Potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos	**- Facultad sancionadora**
De recaudación de los tributos	**- Facultad reglamentaria**

Facultad determinadora.- Consiste en la potestad de la cual goza la administración tributaria y, gracias a ella, realiza actos reglados, es decir, apegados al procedimiento establecido normativamente, para establecer la existencia del hecho generador de los tributos, el sujeto obligado, la base imponible para el cálculo y la cuantía del tributo.

A la vez, la Administración puede en uso de esta facultad: verificar, complementar o enmendar las declaraciones de los contribuyentes o responsables; establecer la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles y adoptar las medidas legales que se estimen convenientes para la determinación.

Facultad resolutiva.- Consiste en la potestad de la administración tributaria para conocer y resolver las solicitudes, reclamos y peticiones de cualquier tipo que le presente el contribuyente y que sean de su competencia.

Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.

Facultad recaudadora.- Por esta facultad, la administración tributaria puede ejercer acciones de cobro de las obligaciones tributarias a los sujetos pasivos obligados al pago de las mismas o permitir que el cobro de tributos se realice, también, por parte de los agentes de retención o percepción que la ley establezca.

Facultad reglamentaria.- Esta facultad le permite al Director General del SRI y al Gerente General de la CAE, en sus ámbitos, presentar proyectos de reglamentos con la finalidad de permitir la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de la administración. Le permite además, emitir Resoluciones que faciliten el cumplimiento tributario.

El uso de esta facultad no permite alterar el contenido o el alcance de las normas legales.

La facultad reglamentaria, en sí misma, le corresponde únicamente al Presidente de la República. **Facultad sancionadora.-** Por la cual, la administración tributaria tiene la facultad de establecer la existencia de infracciones tributarias, juzgarlas y aplicar las sanciones que correspondan. Esta facultad se limita a las faltas reglamentarias y a las contravenciones.

2.2 Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, en calidad de contribuyente o como responsable.

Pueden ser sujetos pasivos:

1. Personas naturales
2. Personas jurídicas
3. Herencias yacentes
4. Comunidades de bienes
5. Entidades que carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la Ley Tributaria

El sujeto pasivo, lo es, en distintas calidades:

2.2.1. Como contribuyente

Contribuyente.- Es definido por el Código Tributario, como la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador.

Quien soporta la carga tributaria tendrá siempre la calidad de contribuyente, aunque realice la traslación de dicha carga a otras personas.

2.2.2. Como responsable:

Responsable.- Es la persona que sin tener la calidad de contribuyente, debe cumplir con las obligaciones atribuidas a éste, por disposición de la Ley.

Establece el Código Tributario que toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho del responsable de repetir lo pagado en contra del contribuyente ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario, es decir, no en un litigio contencioso tributario.

Los Responsables, lo son por:

-Representación
-Como adquirente o sucesor
-Agente de retención
-Agente de percepción

Responsables por Representación.- *La responsabilidad en este caso, se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión*; estos son:

1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de las demás personas que no pueden contener obligaciones por sí mismas.

2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;

3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;

4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,

5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.

Responsables como adquirentes o sucesores.- Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes:

1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior (*Esta responsabilidad cesa en un año, contado desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia*);

2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente (quien hace la entrega del negocio o empresa, quien era el dueño de ellos), generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes (*Esta responsabilidad -al igual que la señalada en el numeral anterior- cesa en un año, contado desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia*);

3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto;

4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,

5. Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.

Agentes de retención.- Son las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, están en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, están obligadas a ello.

Son agentes de retención, los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados.

Agentes de percepción.- Son las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, están obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.

Responsabilidad de los agentes de retención y de percepción.- La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante el Estado en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción.

Sin perjuicio de la sanción administrativa o penal a que hubiere lugar, los agentes de retención o percepción serán responsables ante el contribuyente por los valores retenidos o cobrados contraviniendo las normas tributarias correspondientes, cuando no los hubieren entregado al ente por quien o a cuyo nombre los verificaron.

2.2.3. Deberes Formales del Sujeto Pasivo

La normativa tributaria establece ciertos deberes, independientes del cumplimiento de la obligación tributaria misma, a cargo de los sujetos pasivos del tributo y de terceros.

Según el Código Tributario, entre los principales deberes formales establecidos por nuestra legislación están:

Deberes formales de los contribuyentes o responsables:[11]

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:

a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;

b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;

c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;

d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,

e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

11 "Codificación de Código Tributario", op.cit., artículo 96.

Deberes formales de terceros: [12]

Siempre que la autoridad competente de la respectiva administración tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto, está obligada a:

1. Comparecer como testigo

2. Proporcionar informes

3. Exhibir documentos que existieran en su poder respecto de las obligaciones tributarias de terceros.

No puede requerirse esta información a los ministros del culto, en asuntos relativos a su ministerio; a los profesionales, en cuanto tengan derecho a invocar el secreto profesional; al cónyuge, o conviviente con derecho, y a los parientes dentro del cuarto grado civil de consanguinidad y segundo de afinidad.

3. Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria - Exoneraciones

Nacimiento

Nos dice el artículo 18 de nuestro Código Tributario que: "*La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo*."

El hecho generador o hecho imponible -como suele llamársele también-, tiene entonces cuatro elementos: el material, el personal, el espacial y el temporal.

- El **elemento material** consiste en la descripción del hecho bajo el cual nace la obligación.
- El **elemento personal** está dado por la persona que interviene en la situación material.
- Lo **espacial** en cambio, tiene que ver con el lugar en el que se realiza el hecho generador.
- El **elemento temporal** señala el momento en que se configura este hecho.



Al hablar del hecho generador debemos vincularlo con el concepto de determinación pues es esta facultad de la Administración y deber del contribuyente, que hace posible el establecimiento de la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

---

12 "Codificación de Código Tributario", op.cit., artículo 98.

En el caso del Impuesto a la Renta de una persona natural -por ejemplo-, diremos que nace para ella la obligación tributaria, cuando en un determinado ejercicio fiscal ha llegado a la base imponible sujeta al pago del impuesto. Si la persona -en cambio-, ha percibido ingresos que una vez restados los gastos que la ley le permite restar como deducibles, establece como diferencia un valor menor a la base imponible desgravada, simplemente no nació la obligación para ella, no se configuró para ella el hecho generador del Impuesto a la Renta.

En el caso del IVA, el hecho generador se configura cuando adquirimos bienes o servicios gravados con una tarifa de este impuesto. Por ejemplo, cuando una persona adquiere una caja de fresas cubiertas de chocolate, tiene la obligatoriedad de pagar la tarifa 12% de IVA, o cuando solicita a un arquitecto la elaboración de un plano, nace también la obligación de pagar el 12% sobre el valor del servicio prestado.

Veamos un ejemplo:

Gabriel Oquendo adquiere una muñeca de artesanía otavaleña para regalársela a su sobrina en el día de su cumpleaños. La compra la realiza el día 1 de mayo del 2009 en Otavalo. El valor de la muñeca es de $20,00, sobre el cual pagó por concepto de Impuesto al Valor Agregado IVA, el monto de $ 2,40, es decir, la tarifa de 12%.

¿Cuáles son los elementos del hecho generador en este caso?

Elemento material: La compra de la muñeca.

Elemento personal: El señor Gabriel Oquendo.

Elemento espacial: La ciudad de Otavalo.

Elemento temporal: El día de la compra, el 1 de mayo del 2009.

Exigibilidad

Al hablar de la exigibilidad de la obligación tributaria, debemos anotar el artículo 19 del Código Tributario, que señala:
Exigibilidad.*- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.*

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a.- Cuando, por mandato legal, corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación."

Vemos de este concepto tres momentos a partir de los cuales se puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

1. Cuando la ley señala la fecha de exigibilidad.

2. Desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva (En los casos de determinación por parte del sujeto pasivo)

Por ejemplo: En el caso del Impuesto a la Renta, la exigibilidad de la presentación de la determinación de la obligación tributaria tiene dos momentos: en el mes de marzo para personas naturales y en el mes de abril para personas jurídicas; en ambos casos, dependiendo del noveno dígito del RUC; en este caso, es el sujeto pasivo quien originariamente debe realizar la determinación del Impuesto a la Renta.

3. Desde el día siguiente de la notificación del acto de determinación, cuando a la Administración le corresponde realizar la determinación del tributo.

Por ejemplo: En el caso de la rectificación de tributos realizada por la CAE.

3. Exoneraciones

La exoneración o exención es la **exclusión o dispensa legal del pago de la obligación tributaria.** Es decir, una especie de privilegio por el cual una persona natural o jurídica, no se halla inmerso en el cumplimiento del pago del tributo.



Cuando aplicamos las exoneraciones o exenciones establecidas obligatoriamente en una Ley, debemos reconocer que ha nacido ya la obligación tributaria y que únicamente, estamos aplicando una dispensa sobre el pago, que por ciertas razones de orden sobre todo público, económico o social, debe aplicarse.

Estas dispensas sin embargo, no atentan contra el principio de generalidad ni tampoco contra el de igualdad -que fueron analizados en el primer módulo-, pues existen únicamente en atención a consideraciones importantes para la política tributaria del Estado.

Al hablar de las exoneraciones debemos considerar, que éstas únicamente pueden ser creadas por Ley y en ella, se deben especificar:

- Los requisitos para que proceda
- Los tributos que comprende
- Si es total o parcial
- Si es permanente o temporal
- Los beneficiarios de las mismas

Es importante aclarar que:

- La exención o exoneración, sólo va a comprender a los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la Ley, salvo disposición expresa en contrario.
- Puede ser modificada o derogada por una Ley posterior, aunque hubiera sido concedida atendiendo determinadas situaciones de hecho.
- Aquella que se conceda por determinado plazo, subsiste hasta la expiración del mismo.
- Se prohíbe a los beneficiarios de exenciones tributarias tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la Ley, así como extender en todo o en parte, su beneficio a sujetos no exentos.
- En los actos o contratos en que intervengan de una parte beneficiarios de exención y en otra, sujetos no exentos, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

Establece el artículo 35 del Código Tributario, ciertas exenciones tributarias que son aplicables exclusivamente al pago de impuestos, menos al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), así como tampoco a tasas y contribuciones especiales. Estas son:

1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;

2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;

3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;

4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;
5. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y,
6. Bajo la condición de reciprocidad internacional:

a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país;
b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y,
c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Hay que aclarar sin embargo, que pueden existir otras exoneraciones contempladas en distintas leyes tributarias.

4. Extinción de la obligación tributaria

El Código Tributario señala que la obligación tributaria puede extinguirse, total o parcialmente, por cinco formas:

1. Solución o pago
2. Compensación
3. Confusión
4. Remisión
5. Prescripción

1.- Por solución o pago

Es la forma ideal y la más común de extinguir la obligación tributaria.

El pago debe ser satisfecho por los contribuyentes, que son los deudores de la obligación tributaria o por los responsables. No obstante, una tercera persona puede realizar el pago por éstos, dejando a salvo su derecho de "repetir" contra ellos, es decir, requerir posteriormente el pago de aquello que el tercero pagó a nombre de éstos.

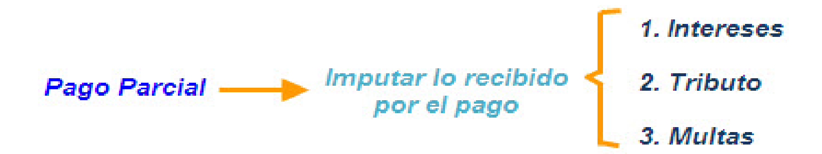
El pago debe ser realizado al acreedor del tributo, sin embargo, la ley prevé sujetos auxiliares que reciben el pago por el Estado, estos son: los agentes de retención y de percepción, quienes posteriormente deberán trasladar el tributo al sujeto activo.

La ley va a determinar generalmente, cuándo debe realizarse el pago. Si esto no sucede, entonces, debe realizarse cuando nace la obligación, aunque existe también la posibilidad de que se fijen fechas especiales para el cobro de acuerdo con convenios de pago. Esto último sucede cuando existe imposibilidad de pagar el tributo totalmente.

La forma más usual de realizar el pago es en efectivo, aunque también puede utilizarse para el pago, las notas de crédito que el sujeto activo emite, siempre que sea para cancelar obligaciones del mismo sujeto activo. La dación en pago de bonos, certificados de abono tributario u otros similares emitidos por el respectivo sujeto activo, también pueden utilizarse para cancelar obligaciones tributarias. Se habla también en el Código Orgánico Tributario que cuando las leyes tributarias lo permitan, podrá cancelarse la obligación en especies o servicios.

Formas de Pago
- Efectivo
- Notas de Crédito
- Bonos
- Especies o Servicios

Cuando el pago se realiza totalmente, se extingue la obligación tributaria. Sin embargo, cuando se satisface la obligación de forma parcial, la norma dice, que se debe imputar lo recibido por el pago, en primer lugar a intereses, posteriormente al tributo y por último, a las multas.



En el caso de existir varias obligaciones y recibir un pago parcial, la norma dice que éste deberá imputarse a las obligaciones más antiguas: esto a fin de evitar que la acción de cobro de la obligación tributaria prescriba.

Cuando el sujeto activo o los sujetos de retención o percepción, se negaren a recibir el pago, puede realizarse el pago por consignación.

2.- Por compensación

La compensación, es una forma de extinguir la obligación tributaria que se da cuando **el sujeto activo debe al sujeto pasivo y viceversa.**

Esta forma de extinción procede únicamente bajo ciertas características:

- Puede ser total o parcial.
- De oficio (es decir, por iniciativa de la propia Administración Tributaria) o a petición de parte.
- Con créditos líquidos, es decir, plenamente cuantificable.
- Por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad tributaria competente o el Tribunal Distrital de lo Fiscal.
- Siempre que no se hallen prescritos.
- Que las acreencias correspondan a tributos que sean administrados por la misma autoridad tributaria.

No procede la compensación, cuando:

- Se intente compensar los créditos con el producto de tributos recaudados por personas naturales o jurídicas, que actúen como agentes de retención o de percepción.
- Se requiera compensar la obligación tributaria que se adeude al gobierno nacional y demás entidades y empresas de las instituciones del Estado, con títulos de deuda pública externa.

3.- La Confusión

Esta forma de extinción de las obligaciones se da cuando, **en una misma persona, concurren las calidades de sujeto activo y sujeto pasivo.**

¿Cómo podemos entender a la confusión? Necesitamos primero, recordar que el sujeto activo es el Estado, que actúa a través de sus tres tipos de Administraciones Tributarias. Identificado el sujeto activo, debemos imaginar en qué caso, el sujeto activo puede convertirse en sujeto pasivo de determinado tributo.





El ejemplo más común y claro que podemos encontrar en este caso, es el de la Municipalidad que expropia un inmueble respecto del cual existe la obligación pendiente de pago del Impuesto Predial. ¿Quién es el ente administrador del Impuesto Predial? El Municipio y ¿quién es ahora el dueño de dicho inmueble? El mismo Municipio.

Se ha confundido entonces, en éste organismo, las calidades de sujeto activo y sujeto pasivo.

4.- La Remisión

En términos sencillos, **la remisión consiste en el perdón de las obligaciones tributarias**.

Para que opere el perdón de tributos, siempre será necesaria la expedición de una ley. Para extinguir -en cambio- vía remisión, los intereses y las multas, es necesaria únicamente, la Resolución de la máxima autoridad administrativa disponiéndolo.

La Remisión es una forma de extinguir la obligación tributaria cuando ésta depende de la Administración Tributaria, es decir, cuando es de competencia de la Administración.

5.- La Prescripción

La prescripción es una forma de extinguir acciones, como un castigo a la inactividad -en este caso, de la Administración Tributaria- al no perseguir el pago de la deuda tributaria.

Para el caso del Derecho Tributario, únicamente nos referimos a la prescripción extintiva, aquella que como su nombre lo indica, extingue la acción de cobro de la obligación tributaria, por el transcurso del tiempo sin que haya mediado una actividad tendiente al cobro por parte de la Administración Tributaria.

Los plazos de prescripción son dos:

Cinco años: Contados desde la fecha de exigibilidad.

Siete años: Contados desde la fecha máxima para presentar la declaración, en los casos de falta de declaración o de presentación de declaraciones incompletas. La interrogante es: ¿cuándo la declaración es incompleta? ¿Qué nos dijo la Corte Suprema de Justicia en su momento al respecto?

La Corte ha manifestado que declaración **incompleta es aquella en la que se omite el declarar rubros de actividad**, o dicho en otros términos, hechos generadores de obligación tributaria, **mas no aquella en la cual, se han omitido valores sobre un rubro ya declarado.**

Esta forma de extinción de la obligación tributaria puede interrumpirse, por:

- El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor
- La citación al deudor con el auto de pago, siempre que no hubiera dejado de continuarse por más de dos años, salvo cuando exista una demanda contenciosa administrativa
- El afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.

Un punto importante en lo que tiene que ver con la prescripción es el no confundirla con la caducidad. Recordemos que si bien la prescripción al igual que la caducidad se ven atadas a la presión del tiempo; la prescripción es una forma de extinguir la obligación tributaria, mientras que la caducidad es una forma de perder la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria.

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Objetivo de la Unidad

El estudio de esta unidad pretende aportar los elementos necesarios para el conocimiento del proceso contencioso tributario ante los órganos judiciales de nuestro ordenamiento jurídico

Contenido de la Unidad V

1. Jurisdicción Contencioso-Tributaria

- Los Tribunales Distritales de lo Fiscal
- La Corte Nacional de Justicia
- La Corte Constitucional

2. El Proceso Contencioso Tributario

- Partes
- Trámite del Proceso Contencioso Tributario

3. Contenido de La Demanda

-Documentos que deben acompañar la demanda
-Citaciones
-Contestación de la Demanda
- Acumulación de Acciones y de Autos
-Prueba
-Desistimiento y Abandono
-Sentencia

4. Recurso de Casación

-Publicación y Precedente

5. Juicio de Excepciones

Autor: Mayté Benítez Chiriboga

1. Jurisdicción Contencioso Tributaria



El Código Orgánico Tributario define a la jurisdicción contencioso tributaria como "***la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.***"[13]

Esta potestad es ejercida de forma improrrogable[14] e indelegable, por:

Los Tribunales Distritales de lo Fiscal como órganos de única o última instancia.

La Sala especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia -de forma extraordinaria-, como Tribunal de Casación.

1.1 Los Tribunales Distritales de lo Fiscal

La Disposición Transitoria Novena de la Codificación de la Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el RO 183: 05-may-1993, creó cuatro Tribunales Distritales de lo Fiscal.

Posteriormente, a través de la Ley Reformatoria a la Ley Orgánica de la Función Judicial, se creó un Tribunal Distrital de lo Fiscal adicional.

Actualmente, se encuentra en proceso la creación de nuevas Salas para varios de estos Tribunales.

Los Tribunales son:

1. Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en Quito.
2. Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en Guayaquil.
3. Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en Cuenca.
4. Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, con sede en Portoviejo
5. Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 5, con sede en Riobamba. [15]



13 Código Tributario, Art. 217,

14 Los ministros del Tribunal Distrital de lo Fiscal, se prorrogarán sus funciones hasta el día en que quienes deban reemplazarlos entren al ejercicio efectivo de sus cargos.

15 Este Tribunal no funciona en la práctica, pues no se han nombrado Ministros ni se ha otorgado sede para éste.

1.1 Los Tribunales Distritales de lo Fiscal
Competencia de los Tribunales Distritales de lo Fiscal



Los Tribunales Distritales de lo Fiscal pueden actuar como **órganos de única o última instancia**, o también como **tribunales de recurso jerárquico en los casos de apelación o de nulidad**.

Según el código tributario, los Tribunales Distritales de lo Fiscal, son competentes para:

Conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:[16]

1. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes.
2. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos.
3. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago.
4. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código.
5. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión.
6. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales.
7. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso.
8. De las demás que se establezcan en la Ley.

Conocer y resolver las acciones directas que ante él se presenten; éstas son:[17]

- De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas.
- De las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos establecidos en este Código o en leyes orgánicas y especiales.
- De las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción: después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, sin perjuicio de las acciones civiles que

16 Codificación de Código Tributario", op.cit., artículo 220.

17 "Codificación de Código Tributario", op.cit., artículo 221.

correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria.

- De nulidad del remate o subasta en el caso 4 del artículo 207.
- De las de pago indebido o del pago en exceso, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria.

La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación.

También lo son, para conocer los siguientes asuntos:[18]

- De las excepciones al procedimiento de ejecución, señaladas en el artículo 212.
- De las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios.
- De los recursos de apelación de providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos de los artículos 176, 191 y 209; y, de los recursos de nulidad, en los determinados en los ordinales 1, 2 y 3 del artículo 207.
- De los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias, conforme al artículo 80.
- Del recurso de queja.
- De las demás que le atribuya la Ley.

1.2. La Corte Nacional de Justicia

La Ley de Casación, publicada en el RO 192: 18-may-1993, establecía como competencia de la Corte Suprema de Justicia, el conocer el Recurso de Casación en materia tributaria, el cual hasta antes de la expedición de esta ley, se encontraba regido por lo dispuesto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario.



Este recurso extraordinario, es actualmente de competencia de la Corte Nacional de Justicia creada por las disposiciones constitucionales vigentes desde el 20 de octubre del 2008, en reemplazo de la Corte Suprema de Justicia.

La Corte Nacional de Justicia tiene al igual que la extinta Corte Suprema de Justicia, una única Sala de lo Fiscal.

2. El Proceso Contencioso Tributario



La Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, introdujo una importante norma relacionada con el procedimiento contencioso tributario.

18 "Codificación de Código Tributario", op.cit., artículo 222.

Esta norma se refiere al afianzamiento y dispone que las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y, en general, contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al **10% de su cuantía**; que, de ser depositada en numerario, será entregada a la Administración Tributaria demandada.

2.1. Partes

Ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, son partes:



El Actor

Persona natural, que deduce la demanda o la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica, a nombre de quien se propone la acción o interpone el recurso que ha de ser materia principal del fallo.

A fin de interponer la demanda podrán comparecer los representantes legales o procuradores de quien pretenda ser actor (quien interpone la demanda) en el litigio, debiendo legitimar la intervención del representante legal en el término concedido por el Tribunal, el cual no podrá ser inferior a ocho días, so pena, en caso de no hacerlo, de que su demanda se considere no presentada. Lo mismo sucede en el caso de la comparecencia de terceros.

El Demandado

Puede ser:

- La autoridad del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna
- El director o jefe de la oficina u órgano emisor del título de crédito, cuando se demande su nulidad o la prescripción de la obligación tributaria, o se proponga excepciones al procedimiento coactivo
- El funcionario recaudador o el ejecutor, cuando se demande el pago por consignación o la nulidad del procedimiento de ejecución.

La máxima autoridad de la administración tributaria respectiva o el funcionario a quien se delegue por acuerdo, podrán designar mediante oficio al abogado que, como procurador, deba intervenir en cada causa en defensa de los intereses del organismo o de la autoridad demandada, con quien se contará desde que comparezca legitimando su personería. Tal designación surtirá efecto hasta la terminación de la causa, a no ser que se hubiere dispuesto la sustitución.

El Tercero Perjudicado

Todo aquel que dentro del procedimiento administrativo o en el contencioso, aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretenda el actor y solicite ser oído en la causa.

2.2. Trámite del Proceso Contencioso Tributario

Demanda

Oportunidad de la proposición de las acciones

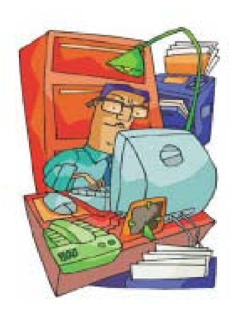
Quienes se creyeren perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en los siguientes términos:

- **Veinte días** contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado.
- **Cuarenta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el exterior.
- **Seis meses**, resida o no el reclamante en el país, si lo que se impugna fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado.

Los herederos del contribuyente perjudicado, fallecido antes de vencerse el plazo para proponer la demanda, podrán hacerlo dentro de los veinte o cuarenta días o de los seis meses siguientes a la fecha del fallecimiento, en los mismos casos previstos en los incisos precedentes.

Para las acciones directas no son aplicables estos plazos.

Lugar de presentación



Las demandas se presentarán en la **Secretaría del Tribunal Distrital de lo Fiscal del domicilio del actor.**

El Secretario anotará en el original la fecha y hora de su presentación y el número que corresponda a la causa. De pedirlo el interesado, se le entregará copia de la demanda y de cada escrito posterior, con la anotación de su presentación, rubricada por el actuario respectivo.

El contribuyente, responsable o tercero que residiere en el exterior, podrá presentar su demanda en el consulado o agencia consular del respectivo país.

3. La Demanda

La demanda debe ser clara y contener:

- El nombre y apellido de la persona natural demandante, con expresión de si lo hace a nombre propio o en representación de otra, y en este caso, el nombre y apellido del representado, o la denominación de la persona jurídica o ente colectivo, sin personalidad jurídica, a nombre de quién se presente la demanda, con indicación, en cualquier caso, del domicilio tributario.
- La mención de la resolución o acto que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho que se arguyan, expuestos con claridad y precisión.
- La petición o pretensión concreta que se formule.
- La designación de la autoridad demandada, esto es de la que emane la resolución o acto impugnado, con expresión del lugar donde debe ser citada.
- La cuantía de la reclamación.
- El señalamiento del domicilio judicial para notificaciones.
- La firma del compareciente, con indicación del número de la cédula de identidad y del registro único de contribuyentes, según corresponda, y la firma de su abogado defensor.

Si la demanda fuere obscura o no reuniere los requisitos de: nombre y apellido de la persona natural

demandante, la mención de la resolución o acto que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho que se arguyan, expuestos con claridad y precisión, la petición o pretensión concreta que se formule, la cuantía de la reclamación y la firma del compareciente, con indicación del número de la cédula de identidad y del registro único de contribuyentes, según corresponda, y la firma de su abogado; defensor, el Ministro de Sustanciación ordenará que el compareciente **aclare, corrija o complete dentro de cinco días**, bajo prevención que, de no hacerlo, se rechazará la demanda y dispondrá su archivo.

El actor podrá pedir una prórroga prudencial para el objeto, pero no podrá concedérsela por más de otros cinco días.

Desechada una demanda por los motivos previstos en este artículo, podrá formulársela nuevamente, si aún se estuviere dentro de los plazos oportunos para ello.

La falta de señalamiento de domicilio judicial para notificaciones, no impedirá el trámite de la demanda, pero no se hará notificación alguna a quien hubiere omitido este requisito, hasta tanto lo cumpla.

Tampoco impedirá el trámite de la demanda la falta de fijación de la cuantía.

3.1. Documentos que deben acompañar la demanda

Los documentos que deben acompañar a la demanda son:



- Los justificativos de la personería del compareciente, cuando no se actúe a nombre propio, a menos que se le haya reconocido al representante legal en la instancia administrativa.
- Una copia certificada del acto que se impugne, o del documento del cual conste la notificación de la decisión administrativa.
- La constancia del pago de la tasa judicial.

La falta de presentación de estos documentos, no impide el trámite de la causa, pero esto será considerado en sentencia.

La presentación de cualquier escrito ante el Tribunal deberá ir acompañado de tantas copias autorizadas con las firmas del compareciente y de su abogado, o de éste, como partes intervengan en la causa.

A costa del interesado, es permitida la obtención de copias xerográficas o fotostáticas del original, certificadas por el actuario correspondiente.

3.2 Citaciones

Citación con la demanda y notificaciones



La demanda y las providencias recaídas en la misma, deberán citarse a la autoridad demandada o al titular del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugne.

Se debe citar también al tercero que en el procedimiento administrativo aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretende el actor, aunque no se extienda, a aquel, la demanda, pero siempre que se lo mencione en la resolución impugnada.

Todas las demás providencias que se expidan dentro del proceso, se notificarán a las partes y a quienes deban cumplirlas, salvo las que ordenen diligencias precautelatorias o aquellas que, por su

naturaleza no deban hacerse conocer antes de la ejecución de lo que se ordene.

Forma de las citaciones



Las citaciones las practicarán los funcionarios competentes, entregando a la autoridad demandada, en su oficina, copia fiel de la demanda y de la providencia respectiva.

Si la citación no pudiere ser personal, se dejará en tres días distintos, en el mismo lugar indicado en el inciso anterior, boletas que contengan la copia de la demanda y la providencia recaída.

En uno u otro caso, quien reciba las boletas, suscribirá el comprobante que acredite tal hecho.

Las citaciones al tercero se practicarán en persona o por boletas en el domicilio especial que hubiere señalado en la reclamación administrativa, o en su domicilio tributario.

Si la autoridad demandada ejerciere sus funciones permanentes fuera de la sede del tribunal, la citación se practicará por comisión librada a autoridades del orden administrativo o judicial del lugar donde, dicha autoridad, ejerza sus funciones.

Si el tercero con quien deba contarse en la causa hubiere fallecido, se citará a sus herederos conocidos o no, por la prensa, mediante avisos publicados por tres veces, en días distintos, en uno de los periódicos de mayor circulación del lugar del último domicilio en el país o del lugar en que ocurrió el fallecimiento, si lo hubiere, o en el del cantón o provincia más cercanosLos avisos contendrán únicamente los nombres y apellidos del fallecido, la mención de la causa de que se trate y la sala del tribunal que la tramite, a fin de que concurran a hacer valer sus derechos dentro de veinte días, contados desde el siguiente al de la última publicación.

En la misma forma serán notificados los herederos de una persona que, siendo parte de un juicio ante el tribunal, no haya tenido procurador que la represente.

Las notificaciones se practicarán de conformidad con lo que dispone el Código de Procedimiento Civil.

Cuando se solicite informes o certificaciones a otras autoridades u organismos del lugar de la sede del tribunal, la providencia que lo disponga será notificada por oficio. Si la sede de esos organismos fuere distinta de la del tribunal, el oficio será enviado por correo certificado.

Efectos de la citación con la demanda

Al presentarse la demanda contencioso-tributaria, se suspende, de hecho, la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado.

Sin embargo, a solicitud de la administración tributaria respectiva, del funcionario ejecutor o de sus procuradores, la sala del tribunal que conozca de la causa podrá ordenar como medidas precautelatorias, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes, las cuales podrán cesar si se afianzan las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costos.

3.3 Contestación de la Demanda

Una vez admitida a trámite la demanda, el Ministro de Sustanciación dispondrá que se la cite al demandado, concediéndole el término de **quince días para que la conteste**, término que podrá ser prorrogado por cinco días más, cuando el demandado lo solicitare, antes del vencimiento de aquel.

La Ley Orgánica de la Procuraduría del Estado establece que las instituciones públicas tienen el término de **20 días para contestar la demanda.**

La contestación de la demanda debe ser clara y contener:

- El nombre y apellido del que comparece, como autoridad o titular de la oficina u órgano administrativo que dictó la resolución o acto, materia de la impugnación, o contra quién se hubiere enderezado la acción; o los nombres y apellidos del que comparece como su

procurador.
- Los fundamentos de hecho y de derecho de las excepciones que oponga a la demanda.
- El señalamiento del domicilio para notificaciones.

La contestación del tercero deberá ser igualmente clara y contendrá los fundamentos de hecho y de derecho de las excepciones que oponga a la pretensión del actor.

A la contestación se acompañará copia certificada de la resolución o acto impugnado de que se trate y de los documentos que sirvieron de antecedentes, si fuere del caso.

El Ministro de Sustanciación calificará la contestación y dispondrá que se le aclare o complete en el término de cinco días, si no reuniere los requisitos señalados.

La falta de contestación de la demanda o de la aclaración o complementación de aquella, se tendrá como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación de los fundamentos que motivaron la resolución o acto de que se trate; y, de oficio o a petición de parte, podrá continuarse el trámite de la causa, sin que se requiera acusación previa de rebeldía.

El demandado esta obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan con anterioridad, y que se hallaren en los archivos de la dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente.

3.4 Acumulación de Acciones y de Autos

Acumulación de acciones

Facultad del actor para ejercitar en una sola demanda todas las resoluciones de la administración contra las que no está de acuerdo y le afecten directamente

Puede impugnarse en una sola demanda dos o más resoluciones administrativas diversas, siempre que:

- No sean incompatibles
- Guarden relación entre sí
- Se refieran al mismo sujeto pasivo
- Se refieran a una misma administración tributaria, aunque correspondan a ejercicios distintos.

También en una misma demanda podrá pedirse se declare la prescripción de varias obligaciones tributarias de un sujeto pasivo, aun de distinto origen, siempre que correspondan a la misma administración tributaria.

Acumulación de autos

Acumulación en un solo juicio de todas las causas con el objeto de que continúen y se decidan en un solo juicio

Procede la acumulación de autos que se encuentren en conocimiento en una o en diversas salas, a solicitud de parte legítima, en los siguientes casos:

- Cuando el actor tenga pendiente demanda sobre igual asunto o por hecho generador de igual naturaleza, aunque el ejercicio impositivo fuere distinto.
- Cuando los actos o resoluciones administrativos, que son materia de los respectivos juicios, guarden estrecha relación entre sí o los tributos provengan de un mismo hecho, aunque correspondan a distintas administraciones tributarias.
- Cuando siendo distintos los demandantes de los juicios, cuya acumulación se pretende, la sentencia que recaiga en el uno pueda afectar el derecho o al interés directo que se discute en el otro, por provenir las controversias de un mismo hecho generador.

No se decretará la acumulación de causas que requieran diversa sustanciación, a menos que se encuentren en estado de sentencia.

El juicio de excepciones no se acumulará al de impugnación o de acción directa, salvo que en uno de ellos se hubiere afianzado suficientemente la obligación tributaria, o que no se requiera de afianzamiento según este Código.

El trámite de las solicitudes de acumulación se sujeta a las siguientes normas:

- Si los juicios cuya acumulación se pide se encuentran en la misma sala, se resolverá sobre la petición dentro de tres días.
- Si los juicios se encuentran en distintas salas, la petición se presentará a la que conozca del juicio que primeramente se haya promovido.

El Presidente de esta Sala correrá traslado de la solicitud a la otra, a fin de que, dentro de tres días, acepte o no la pretensión del solicitante. De aceptarla, se remitirá en el acto el proceso a la sala provocante.

Caso contrario, los presidentes de las salas convocarán a una reunión conjunta, en la que se hará relación de ambos procesos y se decidirá por mayoría absoluta sobre si procede o no la acumulación.

De producirse empate en la votación, el asunto será resuelto por el Presidente de la Sala que no hubiere intervenido en la decisión; y, si aún así, persistiere el empate, el Presidente del Tribunal Distrital de lo Fiscal lo resolverá con voto dirimente; y,

- Resuelta la procedencia de la acumulación, pasarán los procesos a la sala que conozca de la causa más antigua, entendiéndose por tal aquella que se refiera a la obligación que primeramente se hubiere generado. De referirse los procesos a un mismo ejercicio, se atenderá al orden cronológico de presentación de las demandas ante el Tribunal.

3.5. Prueba

Las pruebas pueden presentarse junto con la demanda o escrito inicial de que se trate, o dentro del período probatorio que se conceda para el efecto, es decir, el término de diez días, una vez que la contestación a la demanda haya sido calificada y siempre que haya hechos que justificar.
Este término no es prorrogable.

La carga de la prueba la tiene el actor en relación a los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.

Aquellos hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria, se presumen válidos. Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

En el proceso contencioso tributario, son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del tribunal, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán confesión.

La prueba testimonial se admitirá sólo en forma supletoria, cuando por la naturaleza del asunto no pueda acreditarse de otro modo hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, o en la resolución de la controversia.

La sala del tribunal que conozca del asunto, podrá rechazar la petición de diligencias que no se relacionen con la materia controvertida, sin que tal pronunciamiento comporte anticipación alguna de criterio.

El Tribunal Distrital de lo Fiscal puede, a través de la Sala que sustancie el proceso, hacer uso de su facultad oficiosa, es decir, que en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, puede ordenar, de oficio, la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa

que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantesLos terceros que incumplieren la orden del tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América.

Si las actuaciones de diligencias deben realizarse fuera de la sede del tribunal, éste puede comisionar a autoridades judiciales o administrativas la práctica de actuaciones o diligencias que deban efectuarse fuera de su sede.

Cuando el mismo tribunal sea el que practique aquellas diligencias, los gastos de movilización, transporte, subsistencia y alojamiento que ocasionen, inclusive los que correspondan al procurador de la autoridad demandada, se harán con cargo a las partidas correspondientes, que, forzosamente, constarán en el Presupuesto General del Estado y de los presupuestos de las administraciones tributarias respectivas, en los capítulos correspondientes.

Si las diligencias fuera de la oficina o de la sede del tribunal fueran solicitadas por el actor o por un tercero interesado o si no existiere partida presupuestaria para el efecto, o disponibilidad en ella, o no pudiere hacerse efectiva la asignación, los gastos serán de cuenta del solicitante, quien depositará en la Secretaría de la respectiva sala, los valores que se precisen.

3.6 Desistimiento y Abandono

Desistimiento

Quien haya propuesto una acción ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal o interpuesto un recurso, puede desistir de continuarlos hasta antes de notificarse a las partes para sentencia, siempre que así lo manifieste por escrito y reconozca su firma y rúbrica.

Por las personas jurídicas pueden desistir sus representantes legales, si demuestran que están debidamente autorizados para ello.

El desistimiento de una acción contencioso-tributaria o de un recurso, tiene como efectos:

El acto, resolución, o sentencia que fue materia de la acción o recurso, quedan ejecutoriados.

No quedarán sin efecto las garantías que se hubieren constituido para obtener la suspensión del procedimiento de ejecución, a menos que se paguen las obligaciones afianzadas.

Condena en costas, en las que debe incluirse el honorario del defensor de la autoridad demandada, que se regulará de acuerdo a su intervención en la causa y al mérito del trabajo realizado.

Abandono

De oficio o a petición de parte, se declarará abandonada cualquier causa o recurso que se tramite en el Tribunal Distrital de lo Fiscal, cuando:

- Haya dejado de continuarse por más de sesenta días, contados desde la última diligencia practicada o desde la última petición presentada en el juicio, siempre que el trámite no hubiere concluido.
- Haya dejado de continuarse por más de dos años, contados desde la última diligencia practicada o desde la última petición presentada en el juicio, siempre que el trámite no hubiere concluido, en los casos de acciones de pago indebido o en las de impugnación de resoluciones que nieguen la devolución de lo indebida o excesivamente pagado.

No procederá el abandono en contra de las entidades acreedoras de tributos.

El abandono de una acción contencioso-tributaria o de un recurso, tiene como efectos:

- Poner término al juicio a favor del sujeto activo del tributo.
- El acto, resolución, o sentencia que fue materia de la acción o recurso quedan ejecutoriados. En consecuencia, el tribunal ordenará, si es del caso, en el mismo auto, la continuación de la coactiva que se hubiere suspendido o su iniciación si no se hubiere propuesto o que se hagan efectivas las garantías rendidas, sin lugar a ninguna excepción.
- Condena en costas, en las que debe incluirse el honorario del defensor de la autoridad

demandada, que se regulará de acuerdo a su intervención en la causa y al mérito del trabajo realizado.

3.7 Sentencia

Una vez concluida la tramitación de la causa y en consideración a la prueba, el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Esto en la práctica no ocurre pues la notificación de "autos para sentencia" muy pocas veces se cumple. Además, todos conocemos que la administración de justicia es un poco demorada.

El TDF (Tribunal Distrital de lo Fiscal) podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que, con ellas, pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.

Antes de la sentencia, las partes pueden presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, para argumentar sus razones legales ante el Tribunal.

La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos. Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.

En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.

En sentencia, se resolverán todos los incidentes que se provocaren en el trámite de la causa, con excepción de los incidentes relativos al afianzamiento de las obligaciones tributarias y suspensión del procedimiento coactivo, así como los de abandono y desistimiento.

La apelación de los decretos de sustanciación, sólo se concederá a aquellos que causen gravamen irreparable y no surtirá efecto suspensivo.

También en sentencia, el tribunal examinará los vicios de nulidad de los que adolezca la resolución o el procedimiento impugnado, y declarará tal nulidad, siempre que los vicios que la motive hayan impedido la clara determinación del derecho o hubieren influido en la decisión del asunto.

Asimismo, el tribunal examinará las actuaciones cumplidas en la etapa contencioso-tributaria, y, de haber omisión de solemnidades, declarará la nulidad de todo lo actuado a partir de dicha omisión y dispondrá la reposición del proceso al estado que corresponda, siempre que la omisión pudiere influir en la decisión de la causa.

Las sentencias que dicte el tribunal son definitivas y producen efecto de cosa juzgada, salvo cuando se hubiere interpuesto recurso de casación. Por consiguiente, no podrá revocarse o alterarse el sentido de la sentencia en ningún caso; pero podrán aclararse o ampliarse, si se lo solicita dentro del plazo de tres días de notificadas.

La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas.

El error de cálculo en que se incurra en la sentencia, podrá ser enmendado en cualquier tiempo, mientras no se hubiere satisfecho la obligación.

Los autos y decretos pueden aclararse, ampliarse, reformarse o revocarse, de oficio o a petición de parte, si se lo solicita dentro del plazo de tres días de notificados.

Concedida o negada la revocación, aclaración, reforma o ampliación, no se podrá pedir por segunda vez.

Las solicitudes que contravengan esta prohibición, serán desechadas de plano y al peticionario se le impondrá una multa de ocho a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América

Cuando a juicio del tribunal hubiere mala fe o temeridad manifiesta en alguna de las partes, en la

sentencia que acepte o deseche la acción, condenará en costas al vencido.

El incumplimiento de la sentencia por parte del funcionario o empleado que, por interés personal, afecto o desafecto a una persona natural o jurídica, rehusare o se negare a cumplir, o impidiere el cumplimiento de las sentencias, resoluciones o disposiciones del Tribunal Distrital de lo Fiscal, será sancionado por prevaricato, con arreglo al Código Penal; más, los daños y perjuicios causados, los indemnizará la administración a que pertenezca dicho funcionario o empleado, con derecho de repetición por la cuantía que, a solicitud del interesado, señale el mismo tribunal.

4. Recurso de Casación

La función primordial de la Corte Nacional de Justicia es, en consecuencia, la labor casacional; pero ¿qué significa esto? Indudablemente no implica controlar el sometimiento al derecho de las personas, es decir, impartir justicia en los casos particulares, que para ello están las cortes, tribunales y demás juzgados; significa realizar el control del derecho en la actividad de los jueces, que éstos, en el desempeño de sus actividades específicas de administrar justicia, actúen con estricto sometimiento al ordenamiento legal. Se puede aseverar que, primordialmente, es una labor pública, diríamos de índole política en el más noble sentido de la palabra, ya que significa velar porque uno de los poderes del Estado, el judicial, obre como corresponde en un Estado de derecho, sometiendo su actuación a los preceptos constitucionales y legales; únicamente cuando encuentra que los jueces han transgredido el ordenamiento constitucional y legal, la Corte Suprema de Justicia puede asumir el papel de juez de instancia y, allí sí, administra justicia a las partes involucradas en un proceso judicial .[19]

El recurso de casación es un recurso extraordinario. Este recurso se lo presenta ante el Tribunal de Casación que, en esta materia, es la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia.

El Recurso de Casación puede ser interpuesto dentro del término de cinco días posteriores a la notificación del auto o sentencia o del auto definitivo que niegue o acepte su ampliación o aclaración. Los organismos y entidades del sector público tendrán el término de quince días.
Es importante anotar, que la interposición del recurso no impedirá que la sentencia o el auto se cumpla, a menos que el recurso haya sido interpuesto por los organismos o entidades del sector público.
La contestación al Recurso se la realizará dentro de los 5 días posteriores a la fecha de traslado con el mismo.

4.1 Publicación y Precedente


REGISTRO OFICIAL

ORGANO DEL GOBIERNO DEL ECUADOR

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

SUMARIO

La Ley de Casación establece que: todas las sentencias de casación serán obligatoriamente publicadas en su parte dispositiva en el Registro Oficial y constituirán precedente para la aplicación de la Ley, sin perjuicio de que dichas sentencias sean publicadas en la Gaceta Judicial o en otra publicación que determine la Corte Nacional de Justicia.

La Constitución Política señala actualmente que "**Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia, que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte, a fin de que éste delibere y decida en el plazo de hasta setenta días sobre su conformidad. Esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.**

La jueza o juez ponente para cada sentencia será designado mediante sorteo y deberá observar la jurisprudencia obligatoria establecida de manera precedente. Para cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio, la jueza o juez ponente se sustentará en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio, y su fallo deberá ser aprobado de forma unánime por la Sala."

---

19 ANDRADE UBIDIA, Santiago, *La Casación Civil en el Ecuador*, Andrade & Asociados Fondo Editorial, Quito, 2005, pp. 15, 16.

5. Juicio de Excepciones



Presentadas las excepciones en el plazo estipulado o notificada su recepción, el funcionario ejecutor remitirá al Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro del plazo de cinco días, copia del proceso coactivo, de los documentos anexos y de las excepciones con sus observaciones.

Se puede presentar excepciones por:

- Incompetencia del funcionario ejecutor.
- Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante. Por ejemplo, se demanda al Presidente de una empresa cuando el representante legal de la misma es el Gerente.
- Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal.
- El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida.
- Extinción total o parcial de la obligación, sea por pago, compensación, confusión, remisión o prescripción.
- Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión.
- Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes.
- Haberse presentado ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal una demanda contencioso- tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan.
- Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona.
- Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.

En la misma providencia que ordene la remisión al Tribunal Distrital de lo Fiscal, o por oficio, el funcionario ejecutor señalará domicilio en la sede del tribunal competente para sus notificaciones.
Si ninguna de las excepciones propuestas es permitida o si el excepcionante no las aclarare o completare en el plazo que se le hubiere concedido para el efecto, la respectiva sala del tribunal las rechazará de plano, sin más sustanciación.

Recibidas las copias y más documentos de que se habla en el artículo anterior, el Ministro de Sustanciación mandará notificar a la personas que propuso el juicio de excepción y al ejecutor el particular. Asimismo, mandará notificar las excepciones a la autoridad administrativa de la que proviene la orden de emisión del título de crédito, con quien deba contarse en la causa y en el domicilio que señale, concediéndole el plazo de cinco días, para que, de estimarlo necesario, las conteste.
Con la contestación o sin ella, se concederá a las partes el plazo de cinco días para la presentación de pruebas.

Cumplido el término probatorio y actuadas las diligencias pedidas por las partes o las que el tribunal hubiere dispuesto, se pronunciará sentencia.

El juicio de excepciones es un mecanismo del cual dispone el sujeto pasivo para interrumpir la continuación del procedimiento administrativo de ejecución.

Es un verdadero juicio porque empieza con una demanda en la que se expresan las excepciones y termina con una sentencia expedida por el órgano jurisdiccional en materia contencioso-tributaria, que es el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

EL ILÍCITO TRIBUTARIO

Contenido de la Unidad VI

1. Principios que rigen el Derecho tributario Penal
2. La Infracción Tributaria
    - 2.1. Concepto
    - 2.2. Clases
        - 2.2.1. Delitos
            - 2.2.1.1. Defraudación
            - 2.2.1.2. Responsabilidad
        - 2.2.2. Contravenciones
        - 2.2.3. Faltas reglamentarias
    - 2.3. Responsabilidad Penal tributaria
    - 2.4. Circunstancias de la Infracción
    - 2.5. Sanciones
        - 2.5.1. Clases
        - 2.5.2. Extinción de las acciones y las penas
    - 2.6. Procedimiento Penal Tributario

El derecho penal es derecho público por cuanto no regula las relaciones entre los particulares, sino del individuo con la colectividad. [20]

Autor: Patricio Salazar

---

20 MEZGER, Edmund. "Derecho Penal". Valletta Ediciones, Buenos Aires, 2004, p. 23.

1. Principios que rigen el Derecho tributario Penal

El ilícito tributario está regulado entre los artículos 310 y 364 de la Codificación del Código Orgánico Tributario. Serán estas normas las que se apliquen a todas las infracciones tributarias, desprendiéndose de su tenor, tres principios fundamentales para esta materia:

- La irretroactividad de la ley
- La presunción de conocimiento de las leyes
- La territorialidad de la ley

Las normas tributarias punitivas van a regir únicamente para el futuro, tal como emana de la premisa general de la vigencia de las leyes. Pero aparece aquí una importante salvedad, propia del derecho penal y de la intencionalidad del principio de in dubio pro reo, de atenuar la situación de quien ha cometido una infracción: el efecto retroactivo para la aplicación de aquellas normas que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

PRESUNCIÓN DE CONOCIMIENTO DE LAS LEYES

Por principio general, las leyes tributarias se entienden conocidas por todos, aunque la ignorancia puede alegarse cuando: existe error, o dolo; o, cuando se origina por institución expresa de funcionarios de la Administración Tributaria.

El dolo es una circunstancia que agrava a la infracción.

El error es, en sí, una atenuante, mucho más cuando se ha originado por una información equivocada proveniente de funcionarios de la Administración Tributaria.. A pesar de esto, debe considerarse que el error no es una circunstancia eximente de la responsabilidad por la realización de la infracción.

TERRITORIALIDAD DE LA LEY

Las infracciones cometidas en territorio del Ecuador, sea por ecuatorianos o por extranjeros, son juzgadas y reprimidas de acuerdo con la normatividad ecuatoriana.

2. La Infracción Tributaria

2.1 Concepto

La infracción tributaria es "*toda acción que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión*".[21]

2.2 Clases

La normativa ecuatoriana divide a la infracción tributaria, en:

- Delitos
- Contravenciones
- Faltas reglamentarias

2.2.1 Delitos

Hasta antes de la reforma introducida por la Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador,

21 "Código Tributario", en *Código Tributario*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2007, artículo 314.

el Código Tributario establecía: “Constituye delito la defraudación [...]", por lo cual, se concluía que éste era el único delito tributario previsto.

Actualmente, la norma dice que constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en el Código Tributario o en otras leyes tributarias, dejando la puerta abierta para la tipificación de delitos tributarios; sin embargo, a pesar de lo anotado, el Código Orgánico Tributario, trata en un capítulo aparte al delito de defraudación.

Por otro lado, se debe anotar que la tentativa es sancionada de acuerdo a lo dispuesto por el Código Orgánico Tributario. Así, si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifica, quien practique actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito tributario, responde por tentativa, que será sancionada con la mitad de la pena que corresponda al delito si fuere consumado.

2.2.1.1. Defraudación

La defraudación “es todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar, en todo o en parte, los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.” [22].

> Art. 342.- El Estado asignará, de manera prioritaria y equitativa, los recursos suficientes, oportunos y permanentes para el funcionamiento y gestión del sistema.

Si la defraudación se realiza en complicidad de uno o más funcionarios de la Administración Tributaria, se convierte en defraudación agravada y recae sobre ella, la sanción con la pena máxima.

El artículo 344 del **Código Orgánico Tributario señala los casos especiales de defraudación**, convirtiéndose ésta en una enumeración ejemplificativa y no taxativa de este tipo de delito.

De forma expresa, señala a los siguientes casos [23] - se anota después de cada uno de ellos, la pena establecida- :

1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;

2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;

3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;

4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados;

5.- La falsificación o alteración de .permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.

7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;

---

22 “Codificación de Código Tributario”, op.cit., artículo 342.

23 “Codificación de Código Tributario”, op.cit., artículo 344.

8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;

9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;

10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;

11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;

12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;

13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y,

14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

La acción penal para los casos señalados en los numerales 4 al 14, arriba anotados, **iniciará** cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas **se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.**

Defraudación

De acuerdo con la **Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, constituye defraudación**:

1. El no contabilizar la recuperación, en caso de existir, de los créditos incobrables y el ingreso obtenido por este concepto.
2. La reincidencia en la falta de entrega del comprobante de retención al contribuyente.
3. Cuando los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), no retengan, declaren y paguen, el impuesto en los porcentajes que, mediante resolución, establezca el Servicio de Rentas Internas. Además, cuando no entreguen a los establecimientos afiliados el correspondiente comprobante de retención del impuesto al valor agregado (IVA) o cuando los establecimientos que transfieran bienes muebles corporales y presten servicios cuyos pagos se realicen con tarjetas de crédito, no desagreguen el IVA en los comprobantes de venta o documentos equivalentes que entreguen al cliente.
4. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores.
5. La falta de emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

La Ley de Registro Único de Contribuyentes tiene como casos de defraudación, los siguientes:

1. Declarar como propios, bienes o derechos ajenos.

2. Utilizar identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción.

3. Obtener más de un número de Registro de Inscripción.

La Ley reformatoria para la Equidad Tributaria, considera como defraudación, en el caso del Impuesto a la Salida de Divisas:

- El no darse la transferencia deliberada del impuesto retenido al fisco por parte de la institución financiera implicada.

2.2.1.2. Responsabilidad

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae, siempre que se establezca que su conducta ha sido dolosa, en:

- El Representante legal
- El Contador
- El Director Financiero
- Demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa.

En el caso en que el agente de retención o el de percepción sea una Institución del Estado, los funcionarios que se encarguen de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, serán sancionados con:

- Pena de reclusión por la defraudación
- Destitución del cargo
- Inhabilidad de por vida para ocupar cargos públicos

Los funcionarios o empleados -de una administración tributaria perjudicada por la defraudación, que hayan actuado como autores, cómplices y encubridores, serán siempre destituidos de su cargo.
En todos los casos de defraudación, la Administración tributaria debe formular la denuncia.

2.2.2. Contravenciones

El Código Orgánico Tributario, contempla dos definiciones en lo que tiene que ver con las contravenciones.
Son contravenciones " *las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por ley especial* "[24] , cuyo elemento constitutivo es la transgresión de la norma.
El artículo 348 del Código Orgánico Tributario, en cambio, define a las contravenciones como " *las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos."*
La enumeración ejemplificativa que constaba con anterioridad en el Código Tributario, fue eliminada por la Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. En la actualidad, se establecen solamente las sanciones para las contravenciones, éstas son:

- Pena pecuniaria: Multa no inferior a $ 30,00, ni superior a 1,500.00.
- Sanción de acuerdo con cada infracción

Para el caso de que existan contravenciones sancionadas con multas periódicas, la sanción por cada período, se impondrá dentro de los márgenes mínimos de $ 30,00 y máximo de $ 1,500.00.
Los límites mencionados, no son aplicables en los casos en que la norma prevea una sanción específica a la contravención.

2.2.3. Faltas reglamentarias

Faltas reglamentarias son "La inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el

24 "Código Tributario", en *Código Tributario*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2007, artículo 315.

cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos." [25]

Para que existan, la transgresión de la norma es indispensable.

Las sanciones por faltas reglamentarias son:

- Multa: No inferior a $ 30,00, ni superior a $ 1,000.00
- Sanción de acuerdo con cada infracción

Es importante, señalar que el pago de la multa impuesta, no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o del cumplimiento de los deberes formales que motivaron la sanción.

2.3. Responsabilidad Penal tributaria

Al hablar de responsabilidad en materia de infracciones, es necesario señalar que ésta es una responsabilidad solidaria, por lo que las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

La responsabilidad puede ser personal y real.

Responsabilidad personal, en calidad de autores, cómplices o encubridores.

Responsabilidad real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes.

Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.

La responsabilidad por las sanciones pecuniarias incluye también lo referente a costas procesales, que comprende: las costas judiciales, los gastos originados durante la tramitación del proceso y los honorarios de los abogados, de los peritos y consultores técnicos, de conformidad con la Ley.

2.4 Circunstancias de la infracción

Al hablar de las circunstancias de la infracción, nos referimos a las siguientes:

- Circunstancias agravantes son sucesos que aumentan la malicia del acto, la alarma que la infracción produce en la sociedad o que establecen la peligrosidad de sus autores.

> Art. 318.- Circunstancias agravantes.- (Sustituido por el Art. 12 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Son circunstancias agravantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes:
> 1a. Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y,
> 2a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

- Circunstancias atenuantes son acontecimientos que disminuyen la gravedad de la infracción, la alarma ocasionada en la sociedad por su cometimiento o reflejan la poca o ninguna peligrosidad de quien la cometió.

> Art. 319.- Circunstancias atenuantes.- (Sustituido por el Art. 13 de la Ley s/n, R.O. 42-3S, 29-XII-2007).- Son circunstancias atenuantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes:
> 1a. Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y,
> 2a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el cultamiento o en cualquier otra forma. .

- Circunstancias eximentes son sucesos por los cuales, el infractor queda liberado de la

---

25 "Codificación de Código Tributario", op.cit., artículo 315.

responsabilidad por la ejecución de la infracción.

Art. 320.- Circunstancias eximentes.- (Sustituido por el Art. 14 de la Ley s/n, R.O. 242- 3S, 29-XII-2007).- Son circunstancias eximentes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de la siguiente:
1a. Que la trasgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa.

2.5 Sanciones

Las penas derivadas de las infracciones tributarias son aplicables, sin perjuicio del cobro de los tributos y de los intereses de mora computados al máximo convencional desde la fecha en que se causaron.

Para la aplicación de sanciones, se consideran las circunstancias atenuantes o agravantes que se hayan dado y la cuantía del perjuicio causado por la infracción.

Al existir únicamente circunstancias agravantes, las penas que se apliquen serán las más drásticas. Si las circunstancias son exclusivamente atenuantes las sanciones que se aplicarán serán las más benignas. En cambio, se estará a la aplicación de sanciones intermedias si es que existen circunstancias atenuantes y agravantes.

En el caso de concurrir en la misma infracción, más de un delito o más de una contravención, la sanción a aplicarse será la que corresponda al delito o a la contravención más grave. En el caso de faltas reglamentarias, en cambio, se impondrá la pena que corresponda a todas ellas, pero ésta, no puede ser mayor al veinte por ciento del valor del tributo causado.

2.5.1. Clases

Nos dice la normativa tributaria, que *“la jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado”* [26].

En base a esta potestad y al juzgamiento de las infracciones, se deben aplicar las penas.

Las penas que se imponen al infractor tributario son:



Decomiso: Es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito, a favor del acreedor tributario. Esta sanción puede extenderse a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.



Multa: Se impone en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción.



Prisión: No será inferior a un mes, ni mayor a cinco años y podrá ser sustituida, en todo o en parte, con penas pecuniarias en los casos en que la ley autorice imponer pena de prisión o de multa como equivalente, aún después de que hubiere empezado a cumplirse la condena de prisión.

26 “Codificación de Código Tributario”, op.cit., artículo 354.



Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, de patentes y autorizaciones: Este tipo de pena es aplicable para el caso de delitos, según la gravedad e importancia de éstos, sin perjuicio de las demás sanciones aplicables.



Clausura del establecimiento o negocio: Es el acto administrativo de carácter reglado e impugnable, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos, cuando éstos se hallen incursos en cualesquiera de los siguientes casos:

i) Falta de declaración por parte de los sujetos pasivos en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos.

ii) No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente.

iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.

La clausura, no puede ser sustituida con sanciones pecuniarias y se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.

Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos: Se aplica al autor, cómplice o encubridor de un delito o en el caso de reincidencia de contravenciones. No puede exceder de seis meses, tiempo en el cual, el funcionario público pierde su derecho a remuneración.

Es aplicable desde el día siguiente a la ejecutoria de la sentencia que impuso la pena. En el caso de que la pena proceda por la comisión de un delito, el sancionado no podrá ser designado para ningún cargo o función pública durante tres años desde la fecha de ejecutoría de la sentencia que impuso la pena.

Si la pena procede de la reincidencia de contravenciones, se repite el mismo impedimento, contado desde la fecha de ejecutoría de la resolución que impuso la sanción.

- **Suspensión de actividades:** En los casos en los que, por la naturaleza de las actividades económicas de los infractores, no pueda aplicarse la sanción de clausura, procede la suspensión de las actividades económicas del infractor.

- **Incautación definitiva:** Es la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional.

- **Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones**: Podrá aplicarse como pena por infracciones, según la gravedad e importancia de ellas, sin perjuicio de las otras sanciones que se impusieren.

Cabe aclarar que la Resolución No. 117, publicada en el Registro Oficial 54 de 10 de abril del 2000 referente a multas e infracciones en general, contenía disposiciones que se contradecían con las normas legales transformadas por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, por lo que sus disposiciones resultaban inaplicables. Ante esta situación, fue derogada a través de la Resolución NAC-DGER2008-0609, publicada en el Registro Oficial 345, de 26 de mayo del 2008.

2.5.2. Extinción de las acciones y las penas

Las acciones y las sanciones por infracciones tributarias se extinguen por dos causas:

- Muerte del infractor

La acción contra el autor, cómplice o encubridor de la infracción tributaria se extingue con su muerte.

Las sanciones impuestas a personas naturales en decisiones firmes y ejecutoriadas, no son transmisibles a sus herederos. Esta norma libera a los herederos de la responsabilidad que existía con anterioridad a la última reforma tributaria, por la cual, eran transmisibles las sanciones relacionadas con los negocios, actividades y bienes que fueron propios del causante.

- Prescripción

La prescripción es un modo general de extinguir acciones, pero, en este punto, debemos distinguir entre la prescripción de la acción y la prescripción de las penas.

- **Prescripción de la acción**

Las acciones por delitos tributarios prescriben en:

-Casos reprimidos con prisión: 5 años

-Casos reprimidos con reclusión: 10 años.

Este plazo se cuenta de la siguiente forma:

- En los casos en los que no haya iniciado enjuiciamiento: Desde cuando la infracción fue cometida.
- En los casos en que se haya iniciado enjuiciamiento: Desde el inicio de la instrucción fiscal correspondiente.

El plazo de prescripción se interrumpe desde el día siguiente a la notificación de los actos determinativos de obligación tributaria, de los que se infiera el cometimiento de la infracción, hasta el día en que se ejecutoríen.

Para las demás infracciones, la prescripción opera en 3 años, que se cuentan desde la fecha de cometimiento de la infracción.

Cuando se trate de tentativa en cambio, la prescripción se cuenta desde la realización del último acto idóneo.

- **Prescripción de las penas**

En el caso de las penas, la regla general nos dice que: la prescripción se produce por el transcurso de un tiempo igual al de la sanción impuesta, no pudiendo, en ningún caso, el tiempo de prescripción ser menor a seis meses. Sin embargo, la Ley puede establecer para cada caso términos de prescripción mayores.

La prescripción de la pena comienza a correr desde la media noche del día en que la sentencia quedó ejecutoriada.

Las penas pecuniarias, prescriben en cinco años contados desde la fecha en la que se ejecutoríe la resolución o sentencia que la imponga y se interrumpe por la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias.

2.6. Procedimiento Penal Tributario

El procedimiento penal tributario se sujeta a las normas de Código Tributario y sólo de forma supletoria, al Código Penal y al de Procedimiento Penal

Procedimiento para sancionar delitos

La acción penal tributaria es pública de instancia oficial y corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal, de conformidad a las disposiciones del Código Orgánico Tributario y el Código de Procedimiento

Penal. El procedimiento penal tributario se sujeta a las normas de Código Tributario y sólo de forma supletoria, al Código Penal y al de Procedimiento Pena, y comienza con la providencia de inicio de la instrucción fiscal.

Se concede, además, acción popular para que se denuncien ante el Ministerio Público los delitos tributarios.

Procedimiento para sancionar contravenciones y faltas reglamentarias

Las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias deben ser impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas.

La acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, es también pública, y se ejerce por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables.

Cuando el funcionario competente para imponer sanciones descubra la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tenga conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, debe:

- Tomar las medidas que fueren del caso para su comprobación
- Mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concederle el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción.
- Una vez concluido el término de prueba, dictar resolución en la que imponga la sanción que corresponda o la absolución en su caso.

La Ley reformatoria para la Equidad Tributaria, entre sus múltiples reformas, abrió la posibilidad de que el afectado con la sanción por contravenciones o faltas reglamentarias pueda deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece el Código Orgánico Tributario, lo cual amplía significativamente el ejercicio del derecho de defensa, que se veía limitado con anterioridad, al permitir como única instancia para la impugnación de las Resoluciones Sancionatorias, el acceso ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

PARAISOS FISCALES

Objetivo de la Unidad

Al finalizar el estudio de la Unidad, el funcionario estará en capacidad de:

- Reconocer las características de un paraíso fiscal.
- Explicar el impacto que genera un paraíso fiscal.

Contenido de la Unidad

1. Introducción
2. Usos frecuentes de los paraísos fiscales
3. Efectos negativos en la utilización de Paraísos Fiscales
4. Los paraísos fiscales y la crisis financiera global

Autor: Galo Maldonado

Paraísos Fiscales

¿Qué se entiende por paraíso fiscal?

Territorio que posee un sistema fiscal que ofrece una escasa o nula tributación, principalmente en relación con los impuestos directos, lo cual facilita la elusión fiscal de contribuyentes pertenecientes a otras jurisdicciones.

Normativa interna respecto de la potestad de la Administración Tributaria para identificar jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales.

El **Art. innumerado posterior al Art. 4** de la **Ley de Régimen Tributario Interno**, faculta a la Administración Tributaria para que establezca jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, pudiendo basarse para ello en la información de la **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE** y el Grupo de Acción Financiera Internacional GAFI, lo cual se realizó a través de la emisión de la Resolución No. 182 publicada en el RO.S. 285 de 29 de febrero de 2008.

Criterios de la OCDE para calificar a un territorio como paraíso fiscal

La OCDE ha establecido cuatro criterios para calificar a determinado país como paraíso fiscal o jurisdicción de baja o nula imposición.

- **Primer criterio:** ausencia o baja tributación en impuestos sobre la renta era considerado como el punto de partida para la calificación de una jurisdicción como paraíso fiscal.
- **Segundo criterio:** ausencia de intercambio de la información efectivo – se refiere a las condiciones que obstaculizan la tributación en el país de la residencia.
- **Tercer criterio:** carencia de transparencia del sistema fiscal consiste en la ausencia de reglas claras de funcionamiento del sistema legislativo, de las normas jurídicas y de las prácticas administrativas.
- **Cuarto criterio:** ausencia de actividades substanciales - constituye un elemento adicional, indicador de que la jurisdicción pretende solamente atraer inversión o transacciones inducidas por razones de la naturaleza meramente fiscal.

Usos más frecuentes de los paraísos fiscales

Las estructuras jurídicas más empleadas por las empresas en la utilización de los paraísos fiscales son las llamadas:

- **Sociedades base:** Sociedades constituidas en paraísos fiscales que buscan diferir la obligación tributaria.
- **Sociedades instrumentales:** Sociedades que buscan eludir los impuestos en el país en el que las rentas se obtienen mediante la utilización directa e indirecta de los paraísos fiscales.

Otros usos que se les da a los paraísos fiscales pueden ser:

- La emigración y cambio de residencia fiscal
- Sociedades controladas (incluyendo sociedades de “administración de activos”)
- Sociedades instrumentales (*conduit companies*)
- Aseguradoras (especialmente seguros “cautivos”)
- Transporte (“banderas de conveniencia”)

- Sociedades de servicios
- Transacciones fraudulentas o ilegítimas.

Sin perjuicio de ello tampoco se puede negar que dentro de estas jurisdicciones pueden llevarse a cabo actuaciones u operaciones legítimas sin ánimo elusivo ni evasivo.

Efectos negativos en la utilización de Paraísos Fiscales

Efectos tributarios negativos en la utilización de paraísos fiscales

La utilización de estas jurisdicciones a efectos de evadir o eludir impuestos es cada día más creciente. Se considera en este punto principalmente aspectos relacionados a la existencia de una baja o nula imposición en los llamados **"tax heavens",** lo cual junto con una política de un inexistente intercambio o acceso a información tributaria, mercantil y financiera y la presencia de normas blandas para efectos de constitución de compañías han causado que la realización de transacciones utilizando paraísos fiscales crezca cada vez más, ocasionado por un lado un flujo de capitales desde el país de fuente hacia dichos territorios, disminuyendo en fuente la base imponible, lo que causa una reducción en el pago de impuesto a la renta, e impidiendo -por otro lado- a la Administración Tributaria el ejercicio de su facultad determinadora, al carecer de elementos de información suficientes que permitan establecer eventuales ajustes, sobre todo en aplicación de temas relacionados a **"Precios de Transferencia"**.

Otros efectos negativos en la utilización de paraísos fiscales

- Se puede dar cobertura a flujos de capital ligados a temas de **evasión** y **elusión fiscal**, reduciendo las posibilidades de desarrollo de los países de "fuente", generalmente "importadores de capital".
- En el caso de países menos desarrollados, muchas veces el flujo de capitales hacia jurisdicciones de menor o nula imposición trae consigo graves consecuencias evidenciadas en una **afectación** en la **balanza de pagos**.
- Los paraísos fiscales **reducen** los **ingresos potenciales** de los países "fuente" que se acogen a sus condiciones ventajosas y al impedir el adecuado control por parte de los organismos de supervisión, contribuyendo al **fracaso** en la **gestión** de los **riesgos financieros**.
- Los paraísos fiscales pueden ser utilizados para **escapar** de la **obligación personal** de **contribuir** en sistemas de normal o alta tributación. Su utilización podrá ser legítima o ilegítima.

Los paraísos fiscales y la crisis financiera global

- Estudios han demostrado que la crisis económica genera una intensa demanda de fondos públicos, así como de mayor regulación y supervisión de la actividad financiera. Ello explica la atención dada en estos últimos meses a los paraísos fiscales dentro de un contexto de globalización actual.
- En los últimos años, la crisis económica y las exigencias de transparencia sobre los flujos financieros han multiplicado los compromisos explícitos de adhesión a las exigencias internacionales por parte de numerosas jurisdicciones consideradas por la OCDE como paraísos fiscales. Ello ha comportado su paso desde la conocida como "lista negra" -jurisdicciones que aceptaban dichas exigencias- a la "lista gris" -jurisdicciones que no cumplen, pero que han comprometido a modificar su legislación para adecuarse a las mismas, y siguen siendo consideradas paraísos fiscales, aunque aparecen en una categoría que refleja sus compromisos actuales.

- El tratamiento de los paraísos fiscales ha sido unos de los aspectos más interesantes -y polémicos- de la reciente cumbre del G-20. Es la primera vez que se acuerdan, en este ámbito, las sanciones a adoptar contra aquellos países que no cooperen en materia fiscal, de acuerdo con los criterios establecidos por la OCDE y adoptados en el 2004 por el propio G-20.

- Es imperante, por tanto, basar temas de control y gestión tributaria partiendo de premisas puntuales de transparencia y rendición de cuentas a través del intercambio de información entre administraciones tributarias y la cooperación administrativa mutua, a efectos de regular de mejor manera cualquier tipo de prácticas tributarias nocivas.